LUMINIȚA JALBĂ

CONTABILITATEA ÎN COMERȚ

EDITURA UNIVERSITARĂ

CONTABILITATEA ÎN COMERȚ

J22

Lector univ. dr. LUMINIȚA JALBĂ

CONTABILITATEA ÎN COMERT

490648

CUVÂNT ÎNAINTE

Într-un mediu economic şi social în plină transformare, contabilitatea capătă o semnificaţie aparte pentru toţi cei care doresc să acceadă la raţionamentul contabilităţii.

În lucrare sunt prezentate într-o manieră didactică principiile teoretice, regulile şi practicile specifice contabilităţii.

Pornind de la ideea că, informaţia contabilă are un rol de bază în luarea deciziilor în procesul de conducere al societăţilor din comerţ şi turism, autorii au căutat să reunească în cuprinsul lucrării noţiuni şi concepte de bază ale contabilităţii, precum şi metode şi tehnici de lucru, atât din punct de vedere teoretic, cât şi din punct de vedere practic, aplicabile în comerţ şi turism.

Lucrarea poate fi consultată în egală măsură de studenţii din cadrul facultăţilor cu specializare în turism, precum şi de toţi profesioniştii din comerţ şi turism.

De asemenea, în lucrarea de faţă, toţi specialiştii în domeniul, producătorii şi consumatorii de informaţie contabilă, găsesc răspuns la mecanismele contabilităţii.

CUPRINS

Capitolul I
Obiectul şi metoda contabilităţii

1.1. Definiţia contabilităţii 20
1.2. Obiectul de studiu al contabilităţii
1.2.1. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilităţii 21
1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilităţii 22
1.3. Metoda contabilităţii
1.3.1. Noţiunea şi conţinutul metodei contabilităţii 25
1.3.2. Trăsăturile metodei contabilităţii 26
1.3.3. Procedeele metodei contabilităţii
1.3.3.1. Procedeele comune tuturor ştiinţelor 28
1.3.3.2. Procedeele specifice metodei contabilităţii 30
1.3.3.3. Procedele metodei contabilităţii, comune şi altor discipline economice 31
1.3.4. Principiile normative ale metodei contabilităţii
1.3.4.1. Principiile înregistrării şi ţinerii contabilităţii 33
1.3.4.2. Principiile partidei duble 34
1.3.4.3. Principiile de observare 36
1.3.4.4. Principiile evaluării 38
1.3.4.5. Principiile responsabilităţii 39
1.4. Întrebări de reflecţie şi control 41

Capitolul II
Modele de bază privind situaţia patrimoniului şi rezultatului obţinut

2.1. Bilanţul contabil – procedeu al dublei reprezentări a patrimoniului
2.1.1. Definirea, conţinutul şi structura bilanţului 43
2.1.2. Modele privind bilanţul contabil 45
2.2. Analiza structurilor bilanţiere privind patrimoniul
2.2.1. Structurile bilanţiere de activ
2.2.1.1. Activele imobilizate 48
2.2.1.2. Activele circulante 52
2.2.2. Structurile bilanţiere de pasiv
2.2.2.1. Capitalurile proprii 57
2.2.2.2. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli 60
2.2.2.3. Datoriile sau capitalul străin 60
2.2.3. Structuri privind valorile rectificative şi valorile de regularizare 62
2.2.4. Prezentarea sintetică a activelor şi pasivelor patrimoniale
2.2.4.1. Active patrimoniale 63
2.2.4.2. Pasive patrimoniale 64
2.3. Modificări bilanţiere
2.3.1. Tipuri de modificări privind activul şi pasivul unităţii patrimoniale 65
2.3.2. Modificările de structuri
2.3.2.1. Modificări bilanţiere de activ 66
2.3.2.2. Modificări bilanţiere de pasiv 68
2.3.3. Modificări bilanţiere de structură şi volum

2.3.3.1.Modificări bilanțiere în sensul creșterii activului și pasivului 69
2.3.3.2.Modificări bilanțiere în sensul scăderii activului și pasivului 70
2.4. Contul de rezultate
2.4.1. Modelarea patrimoniului prin contul de rezultate 73
2.4.2. Scheme privind contul de profit și pierdere 75
2.5. Probleme și întrebări de control 77

Capitolul III
Evaluarea patrimoniului în contabilitate
3.1. Noțiunea și principiile evaluării patrimoniului în contabilitate
3.1.1. Definirea evaluării 79
3.1.2. Principiile evaluării în contabilitate 79
3.1.3. Prețurile și implicațiile lor în contabilitate
3.1.3.1. Costul de achiziție 81
3.1.3.2. Costul de producție 82
3.1.3.3. Costul complet sau costul de desfacere 83
3.1.3.4. Prețurile și tarifele 84
3.1.4. Formele de evaluare a elementelor patrimoniale
3.1.4.1. Evaluarea la intrarea în patrimoniu 85
3.1.4.2. Evaluarea la ieșirea din patrimoniu sau la trecerea în consum ... 86
3.1.4.3. Evaluarea elementelor patrimoniale la inventariere 87
3.1.4.4. Evaluarea la închiderea exercițiului economico-financiar 88
3.2. Reevaluarea în contabilitate 89
3.3. Subiecte și întrebări de reflecție și control 90

Capitolul IV
Contul și dubla înregistrare
4.1. Necesitatea, funcțiile și forma contului
4.1.1. Necesitatea și conținutul economic al contului 91
4.1.2. Funcțiile contului 92
4.1.3. Forma contului 93
4.2. Structura contului
4.2.1. Denumirea sau titlul contului 95
4.2.2. Debitul și creditul contului 95
4.2.3. Rulajul contului 96
4.2.4. Total sume 96
4.2.5. Soldul contului 97
4.2.6. Explicația operațiilor înregistrate în cont 97
4.3. Reguli de funcționare a conturilor 98
4.4. Gruparea conturilor după soldul pe care îl prezintă la un moment dat ... 103
4.5. Dubla înregistrare și corespondența conturilor
4.5.1. Dubla înregistrare 104
4.5.2. Corespondența conturilor 104
4.5.3. Exemplu de operațiuni privind corespondența conturilor 105
4.6. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare. Formula și articolul contabil
4.6.1. Analiza contabilă și etapele acesteia 106
4.6.2. Formula și articolul contabil 107
4.6.3. Clasificarea formulelor contabile 109

4.7. Întrebări şi exerciţii de control 115

Capitolul V
Aňaliza şi funcţionarea conturilor
5.1. Clasificarea conturilor
5.1.1. Noţiunea, conţinutul şi importanţa clasificării 117
5.1.2. Criterii de clasificare a conturilor 118
5.2. Plan de conturi general (PCG)
5.2.1. Definirea planului de conturi general 122
5.2.2. Planul de conturi general 123
5.3. Analiza şi funcţionarea sistemului de conturi
5.3.1.Conturile de capitaluri
5.3.1.1. Conţinutul şi structura capitalului propriu 135
5.3.1.2. Conturile de capitaluri proprii 136
5.3.1.3. Conturile de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli 138
5.3.1.4. Conturile de datorii pe termen lung sau capitalul străin 140
5.3.2. Conturile de active imobilizate 142
5.3.3. Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie 147
5.3.4. Conturile de terţi
5.3.4.1. Conturile de creanţe 148
5.3.4.2. Conturile de datorii 149
5.3.4.3. Operaţiuni privind taxa pe valoarea adăugată 151
5.3.5. Conturile de trezorerie 155
5.3.6. Conturile de regularizare sau delimitative 157
5.3.7. Conturile rectificative 159
5.3.8. Conturile de rezultate (procese) 161
5.3.9. Conturile de ordine şi evidenţă 165
5.4. Întrebări de control 167

Capitolul VI
Reflectarea în contabilitate a activităţii de comerţ
6.1. Tipuri de societăţi comerciale 169
6.2. Obiectul de activitate al societăţilor comerciale din ramura comerţului şi turismului 172
6.3. Metoda de contabilizare a stocurilor şi operaţiilor cu mărfuri
6.3.1. Formele şi documentele aprovizionării cu mărfuri 175
6.3.2. Formele şi documentele vânzării de mărfuri 177
6.3.3. Organizarea evidenţei operative a mărfurilor 179
6.3.4. Contabilitatea aprovizionării-vânzării de mărfuri în condiţiile constatării de diferenţe la recepţie şi din distribuţie 179
6.4. Inventarierea mărfurilor
6.4.1. Necesitatea inventarierii 185
6.4.2. Metode de contabilizare a stocurilor
6.4.2.1. Metoda inventarului permanent 186
6.4.2.2. Metoda inventarului intermitent 206
6.4.3. Etapele inventarierii 209
6.5. Contabilitatea operaţiilor cu ambalaje
6.5.1. Clasificarea ambalajelor şi organizarea generală a contabilităţii acestora 210
6.5.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile 213

BCU "M. EMINESCU" IAŞI

6.5.3. Contabilitatea ambalajelor care circulă în regim de restituire 219
6.5.4. Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri 221

Capitolul VII
Reflectarea în contabilitate a activității de turism
7.1. Activitatea de turism: caracterizare, clasificare, documente specifice 227
7.2. Contabilitatea activităților de cazare și a altor prestări de servicii pentru populație 231

Capitolul VIII
Balanța de verificare
8.1. Noțiunea și conținutul balanței de verificare
8.1.1. Noțiunea și conținutul balanței de verificare 237
8.1.2. Funcțiile balanței de verificare 237
8.2. Clasificarea balanțelor de verificare
8.2.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități 239
8.2.2. Balanța de verificare cu două egalități 240
8.2.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități 240
8.2.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități 241
8.3. Întocmirea balanțelor de verificare 242
8.4. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice
8.4.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități
8.4.1.1. Balanța de verificare a sumelor 247
8.4.1.2. Balanța de verificare a soldurilor 248
8.4.2. Balanța de verificare cu două serii de egalități 249
8.4.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități 250
8.4.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități 252
8.5. Balanțele de verificare ale conturilor analitice
8.5.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale
8.5.1.1. Balanța de verificare a conturilor analitice monofuncționale cu un singur etalon de evidență 254
8.5.1.2. Balanța de verificare a conturilor analitice monofuncționale cu două etaloane de evidență 255
8.5.2. Balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale 256
8.6. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă cu ajutorul balanțelor de verificare 257
8.7. Întrebări și exerciții de control 259

Capitolul IX
Documente contabile de sinteză și raportare
9.1. Redactarea situațiilor financiare 263
9.2. Prezentarea situațiilor financiare adoptate în contabilitatea din România 264

Capitolul X
Teste grilă 281

Bibliografie 305

CAPITOLUL I

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII

Repere istorice în devenirea contabilității
Scurt istoric privind apariția şi dezvoltarea contabilității

Contabilitatea are o istorie proprie, ale cărei începuturi sunt greu de delimitat datorită trecutului îndepărtat al apariției sale. O incursiune în istoria contabilității reprezintă un demers deosebit de complex. În tratatul „*Istorie a contabilității şi contabililor*", renumitul autor englez Brown, sublinia că cel care „manifestă dorința să devină maestru într-o artă, trebuie să-i studieze mai întâi istoria. Fără fundament istoric cunoştințele noastre sunt precare, iar judecata oamenilor din prezent este incompletă şi lipsită de maturitate".

Apariția contabilității are ca factor determinant necesitatea practică a cunoaşterii, cu mijloacele specifice, a realităților economice, financiare şi sociale.

Geneza contabilității este legată nemijlocit de un anumit context economico - social. Ea a avut la început un conținut şi un rol rudimentar. Pe măsura dezvoltării activității economice a crescut îndeosebi rolul practic al contabilității.

Experiența practică dobândită treptat în domeniul cunoaşterii cu ajutorul evidenței rudimentare a creat premisele elaborării unor reguli, principii şi norme cu caracter teoretic pe care se sprijină contabilitatea evoluată.

O formă incipientă a contabilității a reprezentat-o crestăturile pe oase de animale descoperite cu 30.000-20.000 ani î. Hr; deşi destinația lor este greu de stabilit, anumiți istorici estimează că ele erau suportul unei contabilități a vânatului. Multiplele crestături sub formă de dungi verticale, găsite pe pereții grotelor preistorice dovedesc, de asemenea nevoia foarte timpurie a omului de a număra.

În antichitate, grecii, perşii se serveau în acest scop de sfori, incaşii ţineau socotelile cu ajutorul unor sfori înnodate, de diferite culori; ansamblul acestora constituia veritabile registre de evidență.

Cel mai vechi material folosit pentru însemnările contabile l-a constituit tăbliţele de lut crud, pe care se imprimau litere cu ajutorul unui stilete ascuţit, folosindu-se scrierea cuneiformă; după aceea ele erau uscate şi arse, în această stare păstrându-se de-a lungul veacurilor. Utilizarea papirusului va înlesni şi mai mult înregistrarea şi detalierea tranzacţiilor comerciale.

Hammurabi, regele Babilonului, către 1750 î. Hr., a pus să se graveze pe un bloc de diorit cel mai vechi cod de legi comerciale şi sociale cunoscut, în care sunt stabilite unităţile de măsură, tranzacţiile şi contractele comerciale şi sunt stipulate pedepsele penale, a contribuit la apariţia unor noi forme de decontare prin faptul că plăţile erau stabilite luând drept etalon cantităţi fixe de argint sau grâne.

Scribii din Egiptul faraonilor ţineau socotelile pe papirus. Cu timpul, locul frunzelor de papirus au fost luate de pergament şi de hârtie. De la simplele însemnări s-a trecut la contabilitatea „memorială", contabilitatea în partidă simplă şi contabilitatea în partidă dublă. Cea mai veche contabilitate memorială a fost ţinută de bancherii din Florenţa, încă din 1211, când ei foloseau termenii de „dare" şi de „avere", deveniţi mai târziu „debit" şi „credit".

În Evul Mediu puţini oameni ştiau să scrie, iar registrele contabile, dacă acestea există, au ca scop mai ales păstrarea într-o memorie a operaţiunilor comerciale; de aici atribuindu-le şi numele de „memoriale". În forma lor primitivă înregistrările dintr-un memorial se succed în ordine cronologică, fără clasificare şi se limitează la înregistrarea creanţelor şi datoriilor. Memorialul a evoluat către contabilitatea în partida simplă, atunci când negustorii au avut de înregistrat separat anumite conturi de corespondenţă şi de deschis conturi de valori, cum ar fi conturile de mărfuri. Cele mai vechi conturi cunoscute sunt ţinute pe o singură coloană, dispunere denumită cu „secţiuni suprapuse", realizându-se astfel o economie de pergament. Mai târziu, găsim numeroase conturi simple cu două coloane, dispunere numită „venеţiană", care constituie, în ciuda costului superior al pergamentului, un progres material important şi o clarificare, răspunzând deopotrivă caracterului mai complex al tranzacţiilor şi exigenţelor clienţilor.

Evidenţa rudimentară şi-a amplificat rolul, funcţiile, mijloacele de lucru sub influenţa unor factori economici, între care: apariţia schimbului de produse prin intermediul negustorilor, a monedei ca instrument de schimb, a anumitor mijloace de plată (cambiile, cecurile etc.), dar mai ales a inventării tiparului (1450). Contabilitatea, în sensul de care vorbim astăzi a început să se contureze în Evul Mediu, odată cu apariţia germenilor capitalismului şi cu extinderea economiei monetare. Contabilitatea a atins stadii superioare ale dezvoltării sale în oraşe mari din Italia de Nord (Florenţa, Veneţia, Genova) în care evoluţia afacerilor în secolul al XV–lea, a impus

conceperea şi aplicarea unei metode de ţinere a contabilităţii denumită „metoda veneţiană"

În perioada Evului Mediu evoluţia contabilităţii este legată de evoluţia schimburilor comerciale, dublată şi de perfecţionarea fabricării hârtiei, constituind noi premise a dezvoltării contabilităţii.

În perioada secolelor XI-XV asistăm la dezvoltarea continuă a forţelor de producţie. Italia este ţara unde „producţia capitalistă s-a dezvoltat mai devreme ca în alte ţări. Se dezvoltă puternic comerţul, negustoria, meşteşugurile şi odată cu ele oraşele considerate adevărate centre politico-economice. Folosirea cifrelor arabe şi a metodelor de calcul capătă o largă răspândire prin publicarea în 1202 a lucrării lui Leonardo Fibonacci, „*Liber abaci*" (Manual de aritmetică).

Contabilitatea în partida simplă a fost practicată iniţial în Italia, apoi în principalele ţări din Europa Occidentală în secolele al XIII-lea şi al XIV-lea; primirea unei valori se înregistrează în una din coloanele contului deschis persoanei ce primeşte, iar restituirea valorii în cealaltă parte a aceluiaşi cont. Spre deosebire de formele precedente, acest sistem a continuat să existe şi după apariţia contabilităţii în partidă dublă.

În 1494, la Veneţia, Luca Paciolo a publicat cea mai de seamă lucrare a sa, sub titlul „*Summa de arihmetica, geometria, proportioni et proportionalita*". Această vastă lucrare de matematică , în Cartea a – IX-a, denumită „***Tratat de contabilitate în partidă dublă***" descrie pentru prima dată partida dublă (scrittura doppia), care şi astăzi reprezintă unul dintre principiile de bază ale contabilităţii.

Înainte de această dată, în anul 1458, un alt italian Benedetto Cotrugli, termina redactarea manuscrisului unei lucrări de contabilitate în partida dublă „***Della mercatura e del mercante perfetto***", care a fost tipărită mult mai târziu, în anul 1573 şi a doua ediţie în 1602, totuşi influenţa ei nu a fost prea mare.

Luca Paciolo defineşte contabilitatea ca un ansamblu de principii şi tehnici privind înregistrarea în partida dublă a averii ce aparţinea unui negustor, precum şi toate afacerile acestuia, în ordinea în care au avut loc. Luca Paciolo formulează prima egalitate, între conturile „Casa" şi „Capital", din care prin extensie se deduce relaţia de echilibru „**Avere = Capital**", respectiv **Debit = Credit .**

Apariţia lucrării lui Luca Paciolo a marcat începutul unei noi etape de bază în procesul de formare a contabilităţii, pe baza ei, ulterior au fost elaborate numeroase lucrări de contabilitate.

Aplicarea metodei contabilităţii în partidă dublă începe să se generalizeze între secolele XVI – XVIII - lea, cu deosebire în Europa Occidentală, etapă caracterizată şi prin conturarea unei literaturi contabile şi a profesiei de contabil.

Începând cu a doua jumătate a secolului al XIX - lea, se dezvoltă societățile pe acțiuni a căror conducere se separă de proprietarii acestora; a apărut astfel contabilitatea generală şi de gestiune (dualism contabil).

În primele decenii ale secolului al XX-lea contabilitatea de întreprindere începe să fie supusă procesului de normalizare, adică stabilirea de reguli şi norme privind modul de ținere a contabilității.

Începând cu al doilea război mondial, cele care au rânduit contabilitatea au fost instituțiile naționale şi internaționale. Unul dintre instrumentele lor cele mai eficace a fost planul contabil. **Planul**, ca document organic care serveşte normalizării şi structurării contabilităților este o invenție sovietică a anilor 1920.

În anul **1973** a fost creat **Comitetul Standardelor Internaționale de Contabilitate** – International Accounting Standards Committee - (IASC), organism ce viza normalizarea contabilității la nivel internațional şi care a elaborat timp de aproape 3 decenii, 41 de norme internaționale (IAS) şi câteva zeci de interpretări (SIC). În anul 2001, această organizație a devenit **Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate** – International Accounting Standards Bord (IASB), al cărui rol este de a emite Standarde Internaționale de Raportare Financiară International Financial Reporting Standards (IFRS-uri). Standardele contabile reprezintă norme ce trebuie aplicate de anumite categorii de entități contabile, în vederea existenței unor informații comparabile la nivel internațional.

Evoluția contabilității în România

Primele lucrări de contabilitate în limba română apar abia în mijlocul secolului al XIX-lea, cu un decalaj de aproape trei secole, față de țările europene occidentale, deoarece comparativ cu aceste țări, în spațiul românesc formele economiei capitaliste au apărut mult mai târziu.

În România ținerea registrelor, în care se consemnau operațiunile economice ale întreprinderilor comerciale, ca forme de contabilitate simplă a constituit prima etapă de constituire a contabilității.

Până în prima parte a secolului al XVIII-lea, în Țările Române se foloseau lucrări de contabilitate ale unor autori străini (lucrări franceze în Țara Românească, italiene în Moldova, germane în Transilvania). În unele registre păstrate de la marii negustori din Sibiu, Braşov şi Bucureşti, rezultă că în secolul al XVIII-lea aceştia țineau contabilitatea în partidă dublă.

O etapă importantă în evoluția contabilității româneşti este cea a Regulamentelor organice din **1831** şi **1832** prin ale căror prevederi au fost puse bazele organizării contabilități publice şi ale învățământului contabil din Țara Românească şi Moldova.

În anul **1837** a apărut la Braşov, prima lucrare de contabilitate în limba română denumită „*Pravila Comercială*" a lui Emanoil I. Nechifor. Lucrarea, deşi o traducere din limba germană are între altele rolul de a fi contribuit la formarea unei terminologii contabile în limba română prin folosirea unor noțiuni specifice, ca: **avere, debit, credit, jurnal, inventar, bilanț.**

Contribuții în acest domeniu a avut şi Dimitrie Jarcu, care în perioada 1843-1879 a scris 100 de studii şi articole. El a tradus din limba franceză (în 1844-1845) lucrarea „*Doppia scriptura sau ținerea catastişelor în partida simplă şi îndoită*".

Ion Ionescu de la Brad a militat pentru aplicarea contabilității în agricultură. Theodor Ştefănescu a publicat în 1873 lucrarea „*Contabilitatea în partida dublă*".

Evoluția contabilității în România a cunoscut o etapă nouă cuprinsă între anii 1900-1947; în această perioadă şi-au adus contribuția autori, ca: Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu, Ion Evian, Dumitru Voina, C. G. Demetrescu, Ion Mărculescu.

Spiridon Iacobescu şi Alexandru Sorescu au publicat în perioada 1923-1938 cursul intitulat „*Contabilitatea comercială generală în dreptul şi legile speciale ale comerțului*". Cei doi autori susțin că teoriile contabile sunt bazate pe drept, iar materia contabilă este indisolubil legată de fondul juridico-economic, raporturile juridice fiind cele care fac obiectul înregistrărilor în contabilitate.

Profesorul D. Voina unul dintre reprezentanții teoriei economice a contabilității alături de prof. I. Evian sublinia în cartea „*Contabilitatea generală*", faptul că ştiința contabilității observă şi studiază mişcările de valori provocate de fenomene economice şi de raporturi juridice, le reprezintă cifric, cantitativ şi valoric, printr-un procedeu de calcul specific şi stabileşte rezultatul circuitului anterior al acestor mişcări de valori într-o perioadă de timp determinată.

Ion Ionescu de la Brad, a publicat în 1854 o dare de seamă asupra activității economice a unei întreprinderi din Thessalia folosind datele din bilanț şi contul de profit şi pierdere; îi aparține de asemenea lucrarea „*Un mic tratat de contabilitate*".

În perioada 1947-1989 a fost influențată de principiile şi reglementările contabilității sovietice care între altele au stat la baza elaborării unui plan de conturi.

Începând cu anii 1990, contabilitatea românească a intrat într-o nouă etapă, caracterizată prin redefinire şi schimbări impuse de reforma contabilității în România.

După 1990 s-a realizat o reformă, prin care s-a urmărit formarea unui drept contabil românesc care să cuprindă concepte şi practici contabile

specifice întreprinderilor care operează în condiţiile economiei de piaţă şi prin care s-a realizat o anumită armonizare cu normele contabile europene.

Din anul 2000, contabilitatea întreprinderilor din ţara noastră a intrat într-o altă fază a evoluţiei ei; procesul actual trebuie să reprezinte o altă etapă, de dezvoltare a celei precedente, prin asigurarea compatibilizării contabilităţii firmelor româneşti cu evoluţiile dreptului contabil internaţional[1].

În ceea ce priveşte studiul reformei contabilităţii din România precizăm că acesta s-a desfăşurat, prin efectuarea unei analize asupra etapelor pe care le-a parcurs reforma contabilităţii din ţara noastră.

În România, normarea contabilităţii a început în anii 1949-1950, odată cu planificarea economică.

După decembrie 1989, tranziţia la economia de piaţă a implicat reforme în toate domeniile de activitate, inclusiv cel al contabilităţii.

În România, reforma contabilităţii s-a declanşat la începutul anilor 1990 şi a fost deschisă, prin adoptarea Legii Contabilităţii nr. 82 din 1991 şi îndeosebi prin intrarea în vigoare la 1 ian. 1994 a unui nou plan de conturi general aplicabil tuturor unităţilor economice şi a Regulamentului de aplicare a acestuia.

În elaborarea noului cadru juridic al contabilităţii s-a ţinut seama în mare parte de modelul din Franţa şi în alte ţări din UE, având ca principal artizan, pe expertul şi profesorul parizian Eric Delesalle.

În cea de-a doua etapă, care a început în anii 2000 - 2001, s-a ţinut seama de preocuparea pentru integrarea României în Uniunea Europeană, precum şi deschiderea pe piaţa mondială, urmărindu-se armonizarea contabilităţii româneşti cu Directivele europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate; consilierea în această etapă a fost scoţiană.

În România cea de-a treia etapă în reforma contabilităţii are ca an de debut 2006.

În ţara noastră, reglementările contabile prin care s-au asimilat normele contabile internaţionale sunt:

1. Ordinul nr. 94 din 2001 al Ministrului Finanţelor Publice, prin care au fost aprobate Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV a C.E.E. şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate
2. Ordinul nr. 306 din 2002 al Ministrului Finanţelor Publice, pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele europene.
3. Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

---

[1] Ion Ionaşcu, *Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane*, Editura Economică, Bucureşti, 2003, pag. 122

Fenomenul contabil contemporan prezintă caracteristici axate pe nevoia de armonizare şi uniformitate în contabilitate, constituind şi obiective generale ale acestei discipline, obiective care se pot realiza numai prin acțiunea de normalizare a sa.

Pe plan european armonizarea se realizează prin cei trei piloni ai legislației europene în domeniu, respectiv:

- **Directiva a IV-a a Consiliului 78/660/EEC** privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale;
- **Directiva a VII-a a Consiliului 83/349/EEC** privind conturile consolidate şi
- **Directiva a VIII-a a Consiliului 84/253/EEC** privind autorizarea persoanelor responsabile cu efectuarea auditului financiar al documentelor contabile.

Pentru situațiile financiare ale anului 2006, întocmite potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, încadrarea în criteriile de mărime se efectuează la sfârşitul exercițiului financiar al anului 2006, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale anului 2005.

Analiza comparativă între prima parte a OMFP nr. 1.752/2005 şi OMFP nr. 94/2001 respectiv OMFP nr. 306/2002 cuprinde o serie de aspecte din care menționăm:

- Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a nu mai cuprind norme metodologice de utilizare a conturilor contabile şi nici monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni economice;
- Au fost eliminate prevederile referitoare la microîntreprinderi (cuprinse în OMF 306/2002). Astfel, situațiile financiare ale microîntreprinderilor se compuneau din bilanț şi din cont de profit şi pierdere. Începând cu 1 ianuarie 2006, microîntreprinderile trebuie să întocmească, pe lângă bilanț prescurtat şi cont de profit şi pierdere, şi note explicative.

Dispoziții generale privind situațiile financiare anuale:

- **Criteriile de mărime** actuale (total active: 3.650.000 euro, cifră de afaceri netă: 7.300.000 euro şi număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50) au fost folosite întotdeauna de Directiva a IV-a ca prag privind stabilirea obligației de a întocmi situații financiare anuale si obligației de a întocmi situații financiare anuale simplificate;
- Potrivit prevederilor noului ordin, persoanele juridice care la data bilanțului depăşesc limitele a două dintre cele trei criterii menționate anterior (denumite în continuare criterii de mărime) întocmesc *situații financiare anuale dezvoltate* care cuprind:
  - *bilanț;*
  - cont de profit și pierdere;

- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale

• Persoanele juridice care au întocmit situații financiare anuale simplificate vor întocmi setul de situații financiare anuale menționate mai sus, numai dacă în două exerciții financiare consecutive depășesc limitele a două dintre cele trei criterii de mărime prevăzute anterior.

• Persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime prezentate anterior, întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și / sau situația fluxurilor de trezorerie.

Persoanele juridice care au întocmit *situațiile financiare anuale dezvoltate* vor întocmi situații financiare anuale simplificate, numai dacă, *în două exerciții financiare consecutive* nu depășesc limitele a două dintre cele trei criterii de mărime.

În concluzie, obligația de a întocmi situații financiare anuale dezvoltate sau situații financiare anuale simplificate este reversibilă, după cum sunt sau nu depășite limitele a două dintre criteriile de mărime în două exerciții financiare consecutive.

Anterior, era prevăzut ca o persoană juridică care a aplicat OMF 306/2002 și a depășit într-un singur exercițiu financiar consecutiv limitele a două dintre criteriile de mărime trebuia să treacă la aplicarea OMF 94/2001, fără posibilitatea revenirii la aplicarea OMF 306/2002, chiar dacă ulterior nu mai depășea limitele a două dintre criteriile de mărime.

Armonizarea contabilităților naționale cu standardele internaționale și cu normele regionale naște numeroase probleme de reglementare și de doctrină (interpretare), probleme care au o dublă valență financiar-contabilă și juridică și aduc noi argumente în sprijinul existenței dreptului contabil.

În ceea ce privește statutul acestei discipline, după unii autori, dreptul contabil este parte a dreptului comercial, după alții o disciplină autonomă, iar pentru alți autori este sau poate fi o disciplină de graniță: "contabilitate și drept contabil". Ca ramură specifică de drept, dreptul contabil a acumulat în timp concepte și reguli proprii, independente de regulile altor discipline de drept; el are jurisprudență și doctrină proprii, toate acestea fiind însă indisolubil legate de fundamentele teoretice și metodologice ale contabilității.

Este larg împărtăşită ideea că sursele dreptului contabil sunt:

A. Surse legislative, formate din: Codul comercial, legislația societăților comerciale, alte legi, ordonanțe guvernamentale, etc.;
B. Surse jurisprudențiale şi doctrinare:
   - jurisprudența (deciziile tribunalelor);
   - doctrina (interpretările şi recomandările unor organisme publice sau profesionale)
C. Standardele, (IAS/IFRS), Directivele internaționale şi doctrina internațională (IASB, CEE, ONU, OCDE, Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare).

În România, textele de bază care construiesc sursele actuale ale dreptului contabil sunt:

- Legea contabilității nr. 82/1991, modificată şi completată şi republicată;
- Legea societăților comerciale nr. 31/1990, republicată;
- Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- Planul de conturi general;
- Cadrul general IASB;
- IAS/IFRS;
- Directivele a IV- a şi a VII-a ale CEE.

În legătură cu necesitatea unui drept contabil, prof. univ. Oprea Călin şi Mihai Ristea relevă faptul că reunirea şi ierarhizarea tuturor textelor privind reglementările contabile într-un ansamblu unitar conduc la un adevărat drept contabil şi îi definesc astfel conținutul: "totalitatea legilor, normelor, ordinelor, instrumentelor şi a altor acte normative referitoare la organizarea şi conducerea contabilității şi la întocmirea situațiilor financiare sau documentelor de sinteză în raportare"[2]. De asemenea, prof. univ. Niculae Feleagă şi colaboratorii săi afirmă: "Cadrul juridic al contabilității unei țări este produsul unei ramuri noi a dreptului, numită drept contabil"[3]

---

[2] Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilității*, Ed. Național, 2000, p.62
[3] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ştefan Bunea, *Bazele contabilității*, Ed. Economică, 2002, pag.31

1.1. Definiția contabilității

Ca urmare a unei activități practice şi teoretice îndelungate, contabilitatea s-a afirmat ca sistem de cunoaştere şi gestiune a resurselor economice ale societății separate pe entități patrimoniale. Ea a evoluat lent, dar sigur, parcurgând un drum de la practică la teorie, în cadrul căruia experiența din practică a fost cea care a anticipat şi a modelat teoria şi metoda contabilității.

Prima definiție a contabilității a fost dată de italianul *Luca Paciolo* în lucrarea sa, *Tratatus de computis*, apărută în anul 1494. În concepția sa, contabilitatea reprezenta un ansamblu de principii şi tehnici privind înregistrarea în partidă dublă a averii unui negustor, precum şi toate afacerile acestuia, în ordinea desfăşurării lor. În lucrarea sa, el a definit partida dublă prin prisma ecuației de schimb dintre *avere* şi *capital*. Orice modificare intervenită în masa averii şi a capitalului, potrivit concepției sale, reprezintă un raport între cel care primeşte valoarea, denumit *debitor*, şi cel care avansează valoarea, denumit *creditor*.

Mai târziu, în anul 1941, Institutul American al Contabililor Publici Autorizați a definit contabilitatea ca "*o artă a înregistrării, clasificării, a rezumării într-o manieră semnificativă şi în expresie bănească a tranzacțiilor şi evenimentelor, precum şi interpretarea rezultatelor acestei acțiuni.*"

Evoluția contabilității a fost însoțită de-a lungul secolelor de numeroase idei, teze, concepte şi teorii privind conținutul, dar şi de controverse privind rolul său în cunoaşterea şi gestionarea stării la un moment dat şi a circuitului resurselor economice ale societății.

În definirea contabilității, mai semnificative sunt două concepții: prima, care tratează contabilitatea ca o *teorie ştiințifică*, conform căreia aceasta reflectă un sistem de principii şi cunoştințe care explică şi informează, iar cea de-a doua, ca *tehnică* de culegere, prelucrae, stocare, transmitere şi analiză a informațiilor, având un rol deosebit în luarea deciziilor de către diverşi factori economici.

Contabilitatea nu reprezintă un scop în sine, ci, *un sistem informațional care cuantifică, prelucrează şi comunică informații financiare despre o entitate economică identificabilă, informații ce permit utilizatorilor să opteze în mod rațional între consumurile alternative ale resurselor rare în procesul desfăşurării activităților de producție şi comerciale".*

1.2. Obiectul de studiu al contabilității

1.2.1. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității

Patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică, ce aparţin unei persoane fizice sau juridice, cât şi bunurile la care se referă.

Categoria de patrimoniu a fost studiată în literatura de specialitate din două puncte de vedere:*juridic* şi *economic.*

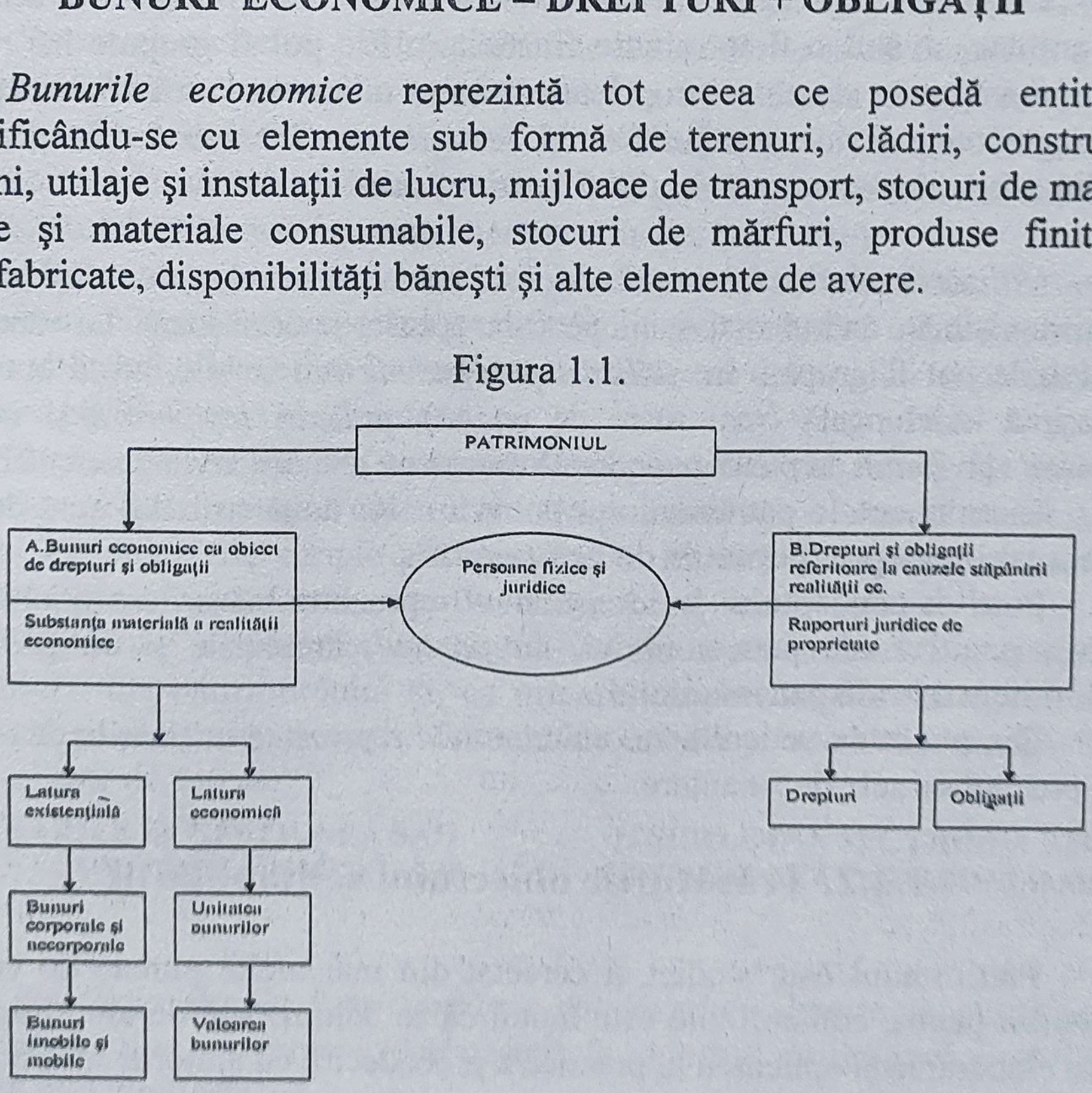
În plan juridic, categoria de patrimoniu a fost definită ca fiind un complex de elemente reprezentând, pe de o parte, bunurile economice ale unei entităţi, iar pe de altă parte, drepturile şi obligaţiile cu valoare economică ale aceleiaşi entităţi.

Ecuaţia contabilă a patrimoniului potrivit concepţiei juridice este de forma:

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII

Bunurile economice reprezintă tot ceea ce posedă entitatea, identificându-se cu elemente sub formă de terenuri, clădiri, construcţii, maşini, utilaje şi instalaţii de lucru, mijloace de transport, stocuri de materii prime şi materiale consumabile, stocuri de mărfuri, produse finite şi semifabricate, disponibilităţi băneşti şi alte elemente de avere.

Figura 1.1.



Drepturile şi obligaţiile cu valoare economică reprezintă raporturile ce se stabilesc în procesul de procurare şi gestionare al bunurilor. În situaţia în care titularul de patrimoniu este proprietar şi, deci, nu trebuie să acorde nici un echivalent valoric pentru bunurile aflate în posesia şi folosinţa sa, aceste raporturi capătă forma de *drepturi*. În situaţia în care pentru bunurile economice ca elemente patrimoniale, titularul de patrimoniu trebuie să dea un echivalent valoric sau să îndeplinească o prestaţie, aceste raporturi capătă forma de *obligaţii*. Această dublă determinare include, pe de o parte *bunurile economice* ca purtătoare ale valorii, iar pe de altă parte cuprinde *drepturile şi obligaţiile* ca expresie a raporturilor de proprietate.

Din punct de vedere economic, categoria de patrimoniu delimitează valorile economice prin prisma *resurselor* şi *utilizărilor*, ecuaţia generală a patrimoniului fiind de forma:

UTILIZĂRI = RESURSE

Resursele reprezintă izvoarele sau sursele de finanţare a bunurilor economice, având o determinare financiară. Ele pot fi grupate în: *resurse proprii* asigurate de către proprietar, *resurse atrase* sau străine furnizate de terţe persoane fizice sau juridice şi *resurse rezultat* sub forma profitului realizat la închiderea exerciţiului financiar-contabil.

Utilizările definesc modul de folosire al resurselor de către unitatea patrimonială în cadrul activităţii pe care aceasta o desfăşoară. La rândul lor utilizările pot fi grupate în: *utilizări permanente* sau stabile, adică bunuri de folosinţă îndelungată (mai mare de un an), *utilizări temporare* şi *utilizări rezultat* sub formă de pierdere generală ca urmare a unei activităţi nerentabile.

Componentele patrimoniului potrivit celor două structuri sunt definite în contabilitate prin noţiunile de *activ* şi *pasiv*.

Potrivit conceptului juridic, *activul* reprezintă bunurile economice ca valori pozitive ale patrimoniului, iar *pasivul*, drepturile şi obligaţiile ca valori negative ale patrimoniului.

Din punct de vedere economic, *activul* reprezintă utilizările de resurse iar *pasivul* sursele de finanţare.

1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilităţii

Patrimoniul este studiat şi cercetat din mai multe puncte de vedere. Specific pentru contabilitate este faptul că se delimitează de alte discipline prin elaborarea şi aplicarea în practică a procedeelor cu ajutorul cărora se

asigură *evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a existenței și stării, precum și a mișcării și transformării patrimoniului.*

În calitatea sa de știință a evidenței, contabilitatea elaborează o teorie și metodă proprie, pe baza căreia se asigură înregistrarea într-o *anumită ordine și pe baza unor principii normative*, a existenței, stării, mișcării și transformării valorilor economice delimitate patrimonial și pe o anumită perioadă de gestiune.

Ca știință a *calculului economic*, contabilitatea măsoară veniturile și cheltuielile ocazionate de activitatea economică desfășurată și determină rezultatele obținute ca efect al consumurilor de resurse economice.

Analizând circuitul valorilor economic, contabilitatea descompune acest circuit în elementele sale componente, în vederea caracterizării fiecărui element sau a fiecărei operațiuni în parte și în vederea determinării influenței fiecărui element sau operațiuni patrimoniale asupra rezultatelor obținute.

Informațiile furnizate de contabilitate stau la baza efectuării *controlului* asupra operațiunilor care au avut loc, asupra integrității elementelor patrimoniale și asupra eficienței activității desfășurate. Tot prin *control* se atestă și în ce măsură informațiile contabile sunt reale și corecte.

Starea elementelor patrimoniale este cercetată de către contabilitate sub aspectul mărimii elementelor patrimoniale, la un moment dat. Contabilitatea evidențiază, calculează, analizează și controlează existența elementelor patrimoniale la un moment dat (pe structură) pe sectoare de activitate, pe faze ale circuitului economic (aprovizionare, producție, desfacere).

Mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale sunt studiate de către contabilitate sub aspectul modificărilor cantitative și calitative care au loc în volumul și structura bunurilor economice. a drepturilor și obligațiilor. Acestea pot fi simple și complexe.

Mișcările simple se compun din operațiuni de intrare și ieșire a elementelor patrimoniale dintr-o unitate sau dintr-un sector al acesteia. La rândul lor, mișcările simple pot avea loc în interiorul unității patrimoniale sau pot lua naștere în urma relațiilor cu terții.

Mișcările simple din interiorul unității patrimoniale nu determină modificări ale patrimoniului și, ca urmare, nu dau naștere la raporturi de drepturi și obligații cu terții. Ecuația de echilibru a acestor categorii de mișcări este de forma:

INTRĂRILE ÎN GESTIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PRIMITOARE	=	**IEȘIRILE DIN SECȚIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PREDATOARE**

Mișcările simple *între unitățile patrimoniale* determină modificarea patrimoniului și, ca urmare, dau naștere la raporturi de drepturi și obligații în unitățile implicate.

În situația în care echivalentul valoric al bunurilor trecute de la o entitate la alta nu se decontează concomitent cu livrarea sau primirea bunurilor, ecuația de echilibru ia forma:

a) în cazul aprovizionării cu bunuri:

VALOAREA BUNURILOR INTRATE ÎN UNITATEA PRIMITOARE	=	**VALOAREA OBLIGAȚIILOR FAȚĂ DE UNITATEA FURNIZOARE**

b) în cazul vânzărilor de bunuri:

VALOAREA BUNURILOR INTRATE ÎN UNITATEA PRIMITOARE	=	**VALOAREA OBLIGAȚIILOR FAȚĂ DE UNITATEA FURNIZOARE**
VALOAREA DREPTURILOR DE CREANȚĂ ASUPRA BENEFICIARILOR DE BUNURI	=	**VALOAREA BUNURILOR IEȘITE DIN UNITATEA PATRIMONIALĂ**

La nivelul unei gestiuni sau subgestiuni organizate, mișcările simple prezentate mai sus, pentru fiecare element patrimonial, pot fi sintetizate în următoarea ecuație de echilibru:

EXISTENȚELE INIȚIALE + INTRĂRILE = IEȘIRILE + EXISTENȚELE FINALE

Mișcările complexe sunt specifice activităților care produc transformări cantitative și calitative atât în structura cât și în volumul patrimoniului. Mișcările complexe sunt determinate de faptul că majoritatea activităților desfășurate sunt consumatoare de bunuri economice (ceea ce determină o cheltuială) și producătoare de venituri. *Veniturile* desemnează, în expresie monetară, bogăția creată prin activitățile desfășurate de către unitatea patrimonială sau obținute cu titlu gratuit, iar *cheltuielile* delimitează în expresie monetară utilizarea bogăției în cadrul activităților desfășurate de către entitatea patrimonială. De regulă, veniturile nu sunt egale cu cheltuielile, diferența între ele determină modificări în volumul patrimoniului, diferență care, la rândul ei, este tot un element patrimonial denumit profit sau pierdere (rezultatul exercițiului).

INTRĂRILE ÎN GESTIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PRIMITOARE	=	**IEȘIRILE DIN SECȚIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PREDATOARE**
INTRĂRILE ÎN GESTIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PRIMITOARE	=	**IEȘIRILE DIN SECȚIUNEA SAU SECȚIA UNITĂȚII PREDATOARE**

Ecuația rezultatului fiind de forma:

CHELTUIELI +/- REZULTAT=VENITURI

1.3. Metoda contabilității

1.3.1. Noțiunea şi conținutul metodei contabilității

Contabilitatea, ca orice disciplină ştiințifică, are nu numai un obiect propriu de cercetare, ci şi o *metodă specifică* de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

Dată fiind complexitatea obiectului de studiu, *metoda contabilității* cuprinde un ansamblu de procedee tehnice de lucru aflate într-o strânsă intercondiționare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor şi principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină ştințifică şi cu ajutorul cărora cercetează starea şi mişcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii, pentru a sesiza legăturile dintre ele, iar pe această bază să se calculeze rezultatele finale şi să se analizeze activitatea desfăşurată de entitățile patrimoniale respective.

Utilizarea ca un tot unitar a procedeelor metodei contabilității, în interdependența şi condiționarea lor reciprocă, este determinată de interdependența şi legăturile reciproce dintre componentele patrimoniului (bunuri economice, procese economice şi surse de proveniență) ca obiect al contabilității, lucru ce rezultă din următoarele caracteristici:

a) Metoda contabilității face posibilă cuprinderea în sfera de cercetare a tuturor elementelor patrimoniale privite sub dublu aspect, a căror exsitență şi mişcare se circumscrie în expresie valorică la nivelul unității patrimoniale.

b) Metoda contabilității reflectă interdependența şi condiționarea reciprocă între mijloacele economice pe de o parte şi procesele economice interne pe de altă parte, în sensul că fără existența mijloacelor economice n-ar fi posibilă desfăşurarea proceselor economice, n-ar fi posibilă reproducerea mijloacelor economice.

c) Aceeaşi interdependență şi condiționare reciprocă există între mijloacele şi procesele economice pe de o parte, şi sursele de finanțare ale acestora, pe de altă parte, în sensul, în volumul şi structura mijloacelor şi proceselor transformatoare, determină direct sau indirect, o modificare în volumul şi structura surselor de finanțare.

1.3.2. Trăsăturile metodei contabilității

Metoda contabilității se bazează pe o serie de trăsături caracteristice, care-i servesc la elucidarea particularităților obiectului ei de studiu, trăsături ce se pot grupa în: *trăsături de bază (principale)* şi *trăsături auxiliare (secundare).*

1) Principala trăsătură a obiectului de studiu al contabilității constă în *reflectarea patrimoniului entităților economice şi sociale, atât sub aspectul utilității şi funcționării bunurilor economice care îl compun, adică al destinației economice a acestora* (maşini, instalații, utilaje, clădiri, terenuri, titluri de participare, materii prime, materiale consumabile, produse finite, semifabricate, mărfuri, disponibilități băneşti, etc.), *cât şi sub aspectul relaților de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligații, adică al surselor de finanțare.*

Cu alte cuvinte, este vorba de acelaşi patrimoniu al întreprinderii privit ca un tot unitar, care în contabilitate este reflectat sub dublu aspect. Această dublă reprezentare a stării şi mişcării patrimoniului întreprinderii a constituit dintotdeauna trăsătura esențială, care determină conținutul metodei contabilității. Ea poate fi redată sintetic sub forma unei ecuații, prin egalitatea între cele două aspecte ale patrimoniului (*bunuri economice = drepturi + obligații*), cunoscută sub denumirea de *ecuația dublei reprezentări.*

2) Elementele patrimoniale ale întreprinderii se află într-o continuă mişcare şi transformare în fazele circuitului economic rămânând totuşi, într-un echilibru permanent în cadrul unității respective. Acest echilibru este evidențiat în contabilitate printr-o altă trăsătură specifică metodei contabilității, şi anume *dubla înregistrare.*

Dubla înregistrare este determinată în primul rând de dubla reprezentare, prin faptul că în timpul mişcării şi transformării lor, elementele patrimoniului întreprinderii nu încetează de a fi privite sub dublul lor aspect, al utilității, funcționalității lor, adică al destinației economice şi al proveniență, respectiv al modului de dobândire a surselor de finanțare, aspecte care se reflectă concomitent ca un raport de echivalență între doi termeni, unul care evidențiază bunurile economice, iar cel de-al doilea care evidențiază sursele de finanțare.

În al doilea rând, dubla înregistrare este determinată de faptul că mişcarea şi transformarea bunurilor economice în fazele circuitului economic generează operații de ieşire dintr-o fază şi de intrare în alta; de

transformare dintr-o formă în alta, dintr-o stare în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune (de păstrare, de producție, de cheltuieli) în altul. Astfel, active circulante sub formă de materii prime şi materiale consumabile se transformă în active circulante sub formă de semifabricate şi produse finite, care la rândul lor îşi schimbă forma în active circulante băneşti, care, de asemenea, prin utilizarea lor îmbracă forma de stocuri.

În acest circuit în care contabilitatea înregistrează trecerea aceloraşi valori dintr-o stare sau formă în alta, înregistrarea valorii respective se face de două ori, deci apare dubla înregistrare a operațiunilor respective, în sensul că vechea fază, vechea formă sau vechiul loc se transpun în unul din termenii egalității care polarizează ieşirile, micşorările, iar noua fază, noua formă, noul loc constituie cel de-al doilea termen al egalității, care marchează intrările, creşterile elementului sau fenomenului respectiv. Potrivit acestei trăsături a metodei contabilității, orice operație economică este încadrată şi analizată sub dublu aspect, în raport cu efectul pe care îl produce asupra elementelor care stau la baza înfăptuirii ei.

Folosirea dublei înregistrări în contabilitate, îi dă acesteia posibilitatea să reflecteze în dinamică, pe baza unui sistem coerent, cele două aspecte ale dublei reprezentări a patrimoniului. Pornind de la relația generală de echilibru proprie dublei reprezentări, şi anume: *bunuri economice = drepturi + obligații*, prin dubla reprezentare se creează cea de-a doua relație specifică acesteia, şi anume: *creşterea bunurilor economice + micşorarea drepturilor şi obligațiilor = creşterea drepturilor şi obligațiilor + micşorarea bunurilor economice*, cunoscutre sub denumirea de *ecuația dublei înregistrări.*

3) Pentru elucidarea şi altor particularități ale obiectului de studiu al contabilității, metoda acesteia se bazează pe lângă cele două trăsături esențiale şi pe alte trăsături. Astfel, o altă trăsătură a metodei contabilității este aceea a folosirii unor procedee *care să permită înregistrarea valorică a existenței şi mişcării patrimoniului întreprinderii,* adică studierea acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească. Acest lucru permite oglindirea concomitentă atât a laturii cantitative, cât şi a celei calitative a obiectului ei de studiu, cunoaşterii analitice a stării şi mişcării tuturor elementelor patrimoniale, iar prin gruparea şi sistematizarea datelor contabile, oferă o privire de ansamblu asupra patrimoniului întreprinderii.

De asemenea, metoda contabilității are ca trăsătură caracteristică reflectarea cu ajutorul procedeelor sale de lucru, *numai a operațiunilor valorice cu privire la fenomenele şi procesele economice care au avut loc şi se face dovada înfăptuirii lor prin acte scrise.* Sprijinindu-şi înregistrările sale pe documente, contabilitatea oferă informații precise cu privire la

înregistrarea patrimoniului aflat în administrarea întreprinderilor şi poate proba oricând în raporturile de drepturi şi obligaţii ale întreprinderii cu alte întreprinderi, instituţii şi persoane fizice.

Se poate conchide că metoda contabilităţii reprezintă totalitatea procedeelor interdependente pe care le foloseşte în scopul realizării obiectului ei de studiu. Dacă prin obiectul său de studiu, contabilitatea caută răspunsuri la problemele privind ce fenomene şi procese trebuie înregistrate, când şi unde au loc, metoda, prin procedeele ei de lucru, răspunde la întrebările: cum trebuie înregistrate acestea şi de ce s-au produs? Care este cauza şi geneza lor?

1.3.3. Procedeele metodei contabilităţii

În scopul realizării obiectului contabilităţii, metoda acesteia foloseşte o serie de procedee care permit fuzionarea de informaţii cu privire la fenomenele şi procesele economice care au loc în cadrul unităţilor patrimoniale.

Pentru studierea obiectului contabilităţii sunt utilizate următoarele categorii de procedee şi anume:

- procedee comune tuturor ştiinţelor;
- procedee specifice metodei contabilităţii;
- procedee ale metodei contabilităţii, utlizate şi de alte discipline economice.

1.3.3.1. Procedee comune tuturor ştiinţelor

Din categoria procedeelor comune tuturor ştiinţelor folosite de metoda contabilităţii, pot fi enumerate următoarele: observaţia, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, analiza, sinteza, etc.

Observaţia reprezintă faza iniţială a cercetării obiectului de studiu al oricărei ştiinţe. Contabilitatea foloseşte procedeul observaţiei pentru cunoaşterea fenomenelor şi proceselor economice care se pot exprima valoric şi care după ce au fost consemnate în documente, le reflectă cifric, numeric, cu ajutorul procedeelor sale specifice de lucru şi cu respectarea normelor şi principiilor care o guvernează.

Raţionamentul se utilizează de metoda contabilităţii pentru ca pe bază de judecăţi logice, pornind de la fenomenele şi procesele economice care intră în obiectul său de studiu şi care au fost observate, să ajungă la concluzii noi ce permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee.

Pe bază de raționament s-a ajuns la concluzia că activul este egal cu pasivul întrucât între mijloacele economice şi sursele de finanțare a acestora există o egalitate perfectă, fiind vorba de acelaşi patrimoniu privit sub dublu aspect. De asemenea, tot prin raționament s-a stabilit influența pe care o produc operațiile economice asupra activului şi pasivului unității, regulile care stau la baza reflectării operațiilor economice şi financiare în conturi, conținutul unor indicatori furnizați de contabilitate, etc.

Comparația se foloseşte de metoda contabilității prin alăturarea a două sau mai multe fenomene şi procese economice care se pot exprima valoric, cu scopul de a stabili asemănările şi deosebirile dintre ele, ca pe această bază să se fixeze anumite noțiuni, să se tragă anumite concluzii.

Comparația este utilizată frecvent în cadrul procedeelor metodei contabilității. Exemplu: compararea veniturilor cu cheltuielile pentru a se stabili rezultatul final, compararea indicatorilor realizați cu cei prestabiliți, pentru a se determina abaterile în vederea adoptării deciziilor corespunzătoare, etc.

Clasificarea constă în împărțirea, distribuirea şi repartizarea sistematică pe clase sau într-o anumită ordine a obiectelor sau fenomenelor în funcție de asemănările sau deosebirile dintre ele. Asemănările le apropie şi le încadrează în aceeaşi clasă, iar deosebirile le diferențiază şi le distribuie în clase diferite. Metoda contabilității foloseşte clasificarea atât în cadrul procedeelor specifice, cât şi în cadrul celor comune altor discipline economice pentru studierea rațională şi sub diferite aspecte a patrimoniului întreprinderii, respectiv a mijloacelor economice, a surselor de finanțare, a cheltuielilor, a veniturilor, pentru studierea sistematică a documentelor, a evaluării etc.

Analiza reprezintă un procedeu ştiințific de cercetare a unui întreg, a unui fenomen, care se bazează pe examinarea, pe studierea sistematică a fiecărui element component în parte. În contabilitate analiza are un câmp foarte larg de aplicare. Astfel, analiza contabilă este folosită la înregistrarea corectă a operațiilor economice, analiza bilanțului pentru stabilirea situației economico-financiare a unității, a cauzelor care au determinat-o şi a deciziilor ce urmează a se adopta, analiza contului de rezultate pentru cunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii.

Sinteza, ca procedeu ştiințific de cercetare a fenomenelor, se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la compus, pentru a se ajunge la generalizare.Este folosită de metoda contabilității în operațiile de

grupare şi centralizare a datelor pentru a le face din ce în ce mai sintetice în scopul generalizării concluziilor ce se desprind din analiza acestora.

1.3.3.2. Procedee specifice metodei contabilității

Procedeele specifice metodei contabilității, utilizate pentru cercetare şi studierea obiectului său, sunt: bilanțul contabil, contul şi balanța de verificare.

Bilanțul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității prin care se înfăptuieşte dubla reprezentare a patrimoniului întreprinderii. Cu ajutorul bilanțului se prezintă la un moment dat, în expresie valorică, patrimoniul întreprinderii sub dublu aspect şi anume: pe de o parte sub aspectul destinației economice, şi pe de altă parte sub aspectul surselor de procurare. Prin bilanț se prezintă, de asemenea, şi rezultatele finale ale unității la un moment dat sub formă de profit sau pierdere.

Deoarece bilanțul cuprinde situația patrimoniului unității la un moment dat, el exprimă în acelaşi timp rezultatul utilizării şi valorificării acestui patrimoniu în perioada dată, deci furnizează informații generale privitoare la situația economică şi financiară a unității şi la relațiile ei economice cu alte unități, furnizând numai informații generale sintetice, obținute din centralizarea datelor contabilității curente. Bilanțul este completat de o serie de situații anexe, prin care se explică şi se detaliază anumite laturi ale activității economice şi financiare ale unității.

Întrucât bilanțul nu poate să prezinte mişcările succesive care se produc ca urmare a operațiilor economice în structura şi mărimea patrimoniului unei întreprinderi, metoda contabilității utilizează pentru realizarea acestui obiectiv, un alt procedeu specific care poartă denumirea de cont.

Contul se deschide în contabilitatea curentă pentru reflectarea fiecărui element patrimonial de activ şi de pasiv precum şi a fiecărei poziții noi pe care o ocupă fiecare element în mişcare şi transformarea sa de-a lungul fazelor circuitului economic. Conturile au legături reciproce, atât între ele, cât şi cu bilanțul, legături determinate de unitatea obiectului contabilității. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său, formează *sistemul conturilor*.

Contabilitatea dispune de un sistem de conturi în care reflectarea tuturor operațiilor rezultate din mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale are la bază dubla înregistrare. Dacă bilanțul generează prin indicatorii săi mersul activității unității economice, contul este procedeul care particularizează această activitate, furnizând informațiile necesare

pentru caracterizarea fiecărui mijloc economic, proces economic, sursă de finanțare şi rezultat final.

Legătura dintre cont, care furnizează informațiile de detaliu asupra fiecărui element ce intră în obiectul contabilității şi bilanț, care furnizează informații generalizatoare asupra activității de ansamblu a unității economice, se realizează cu ajutorul unui alt procedeu specific metodei contabilității numit *balanță de verificare*.

Balanța de verificare asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale din cadrul unității economice, dând prin aceasta garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi. Datele balanței de verificare stau la baza întocmirii bilanțului. Cu ajutorul balanței de verificare se centralizează întreaga activitate economică a întreprinderii, reflectată distinct în conturi pe parcursul perioadei de gestiune. În felul acesta se obțin informațiile de ansamblu asupra întregului patrimoniu aflat în administrarea unității economice şi asupra activității dintr-o anumită perioadă de gestiune. Centralizarea datelor cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii fiecărei unități economice posibilitatea de a cunoaşte volumul, modificările survenite în structura patrimoniului, atât în perioada curentă, cât şi cumulat din perioadele precedente de gestiune, în vederea adoptării deciziilor ce se impun în scopul conducerii activității unității respective în perioada viitoare.

Operația de centralizare a datelor contabilității cu ajutorul balanței de verificare este posibilă datorită oglindirii acestora în expresie bănească, la toate nivelurile organizatorice.

Balanța de verificare îndeplineşte atât o funcție de control cât şi o funcție economică, constituind puntea de legătură dintre cont şi bilanț.

1.3.3.3. Procedeele metodei contabilității, comune şi altor discipline economice

În afara procedeelor specifice, contabilitatea mai utilizează în cadrul metodei sale de lucru şi alte procedee comune mai multor discipline economice. Dintre acestea mai importante sunt: documentația, evaluarea, calculația, inventarierea.

Documentația constă în faptul că orice operație economică şi financiară referitoare la existența şi mişcarea elementelor patrimoniale trebuie să fie consemnată într-un document care atestă înfăptuirea ei.

Legea contabilității a statuat obligativitatea consemnării în documente a tuturor operațiilor care au loc într-o unitate patrimonială, iar în contabilitate nu se pot înregistra decât acele operațiuni care au fost în

prealabil reflectate în documente. Majoritatea documentelor privesc operațiunile cu terții (furnizori, clienți, bănci, salariați, bugetul statului, etc) dar sunt folosite şi documente pur interne (transferuri, amortizări, provizioane, stornări, etc.).

Întrucât în obiectul contabilității sunt incluse numai acele elemente şi operațiuni patrimoniale care pot primi o exprimare valorică, este necesar ca operațiunile consemnate în documente, să fie evaluate, adică exprimate în unități monetare. Prin evaluare se aduc la acelaşi numitor toate elementele patrimoniale, ceea ce permite gruparea, sintetizarea şi compararea lor.

Evaluarea constă în transformarea unităților naturale în unități valorice cu ajutorul monedei. Această operație are o importanță deosebită pentru sintetizarea şi generalizarea informațiilor generate de existența, mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale. Evaluarea este strâns legată de celelalte procedee ale metodei, a căror utilizare este condiționată de folosirea prealabilă a exprimării valorice.

Calculația este strâns legată de evaluare, ca procedeu al metodei contabilității, deoarece pentru a reflecta în conturi cât mai exact existența şi mişcarea patrimoniului unităților economice şi sociale, în toate fazele circuitului economic, precum şi rezultatele finale ale activității, este necesar să se determine cu cea mai mare exactitate valoarea acestora.

Acest procedeu îşi găseşte aplicarea cea mai largă în domeniul calculației costurilor şi rezultatelor. Noțiunea de calculație are însă o accepțiune mult mai cuprinzătoare în contabilitate; ea include toate formele de calcul, începând cu calcularea simplă a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor sumelor şi soldurilor conturilor, cu calculul valorilor elementelor patrimoniale inventariate, a diferențelor de inventar, şi terminând cu stabilirea costului producției şi calculul rezultatelor finale, precum şi a tuturor indicatorilor economico-financiari prin care se apreciază activitatea unității economice şi sociale.

Inventarierea este un alt procedeu folosit de contabilitate pentru a cunoaşte situația reală a patrimoniului reflectat în contabilitate. Prin inventariere se verifică existența faptică, directă a tuturor elementelor patrimoniale în scopul descoperirii neconcordanțelor dintre datele înregistrate în conturi şi realitățile de pe teren. Elementele patrimoniale constatate faptic se evaluează la valoarea actuală sau curentă. Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanța dintre datele rezultate din conturi şi cele constatate la fața locului prin operația de inventariere. Prin

compararea valorii actuale cu cea din contabilitate se determină deprecierea elementelor patrimoniale inventariate.

1.3.4. Principiile normative ale metodei contabilității

Metoda contabilității, ca orice altă metodă, se bazează pe o teorie care pune în evidență principiile generale şi normative privind modul cum trebuie studiat obiectul. Principiile contabile denumite şi *convenții contabile*, izvorăsc din practică şi se modifică odată cu aceasta. Ele nu sunt nici intangibile, nici imuabile, nici universale. Unele sunt sistematizate în reglementările contabile, iar altele rămân doar în domeniul reglementărilor fiscale sau sunt aplicate în practică fără să fie precizate prin reglementări.

Realitatea economică se modifică continuu, sub aspecte multiple, ceea ce face ca unele convenții să se învechească, altele să devină contradictorii, în timp ce apar convenții noi.

Principiile contabile general admise sunt subordonate obiectivului fundamental al contabilității, şi anume trebuie să prezinte o imagine fidelă asupra activelor şi datoriilor, situațiilor financiare şi rezultatului.

Literatura principiilor sau convențiilor contabile este foarte abundentă şi impune o grupare a acestora astfel:

- Principiile înregistrării şi ținerii contabilității;
- Principiile partidei duble;
- Principiile de observare;
- Principiile evaluării.

1.3.4.1. Principiile înregistrării şi ținerii contabilității

Principiile înregistrării şi ținerii contabilității cuprind: înregistrarea completă şi continuă; uniformitatea înregistrării contabile; fundamentarea documentară a înregistrării contabile şi ținerea contabilității.

Principiul înregistrării complete şi continue constă în prezentarea în scris a tuturor operațiilor economice şi financiare care modifică masa patrimoniului unei enități contabile. Continuitatea în timp a înregistrării contabile se asigură prin aceea că, în toate cazurile, în cadrul registrelor de contabilitate evidența începe cu starea inițială şi se termină cu starea finală, care la rândul său devine o componentă a lucrărilor contabile de deschidere pentru perioada următoare.

Principiul uniformității înregistrărilor contabile impune respectarea unui formalism care să garanteze ireversibilitatea înregistrărilor contabile. Art. 2 din Legea Contabilității nr.82/1991 prevede ca registrele de

contabilitate să se utilizeze în strânsă concordanță cu destinația acestora și să se completeze în mod ordonat, astfel încât să permită, în orice moment identificarea și controlul operațiunilor patrimoniale efectuate.

De asemenea, registrele de contabilitate se numerotează înainte sau pe măsura întocmirii lor, iar la închiderea înregistrărilor acestea se barează, nefiind admisă înregistrarea unor operații ulterioare. Pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiilor economice și financiare se întocmește lunar balanța de verificare.

Principiul fundamentării documentare a înregistrării contabile. Acest principiu impune consemnarea operațiilor patrimoniale în momentul efectuării lor într-un înscris denumit document justificativ care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Principiul ținerii contabilității. Potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 actualizată și completată, de regulă, în compartimente distincte, conduse de directorul financiar-contabil, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să posede studii economice superioare.

În coformitate cu art.11 (6) din Legea contabilității nr.82/1991, coroborat cu art. 2 din Hotărârea Guvernului nr.483/1996, societățile comerciale care au o cifră de afaceri de peste 100 milioane lei și la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau nu au personal calificat angajat, potrivit legii, au obligația de a încheia contracte pentru întocmirea bilanțului contabil numai cu persoane fizice și juridice autorizate, înscrise în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România; în această situație, răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității revine atât persoanelor fizice sau juridice respective, cât și administratorilor.

În caz contrar, potrivit legii, dacă cifra de afaceri anuală realizată este sub limita stabilită de lege, răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității revine administratorului (patronului), care are obligația de a anexa la bilanțul contabil declarația de asumare a răspunderii în acest sens.

1.3.4.2. Principiile partidei duble

Principiile partidei duble definesc modul de sesizare și reprezentare a informației contabile. Aceste principii sunt:

Principiul dublei reprezentări. Potrivit dublei reprezentări, relațiile dintre structurile patrimoniale (stocuri de active și pasive) la un moment dat,

precum şi mişcările de valori economice sunt analizate şi evidențiate ca un raport de echivalență (raport de schimb) între doi termeni:

- Ecuația valorică:
  Destinația/alocarea (investirea)/utilizarea valorilor, pe de o parte
  şi
  Proveniența/finanțarea/reproducția valorilor, pe de altă parte.

Semnificația termenilor ecuației se diferențiază în raport cu obiectul dublei reprezentări. Astfel, în cazul în care acest obiect îl constituie situația financiară a patrimoniului luat în totalitatea sa, termenii ecuației sunt cei de activ şi pasiv, cu semnificația de mai jos:

Activul = Pasivul

- destinația/alocarea/utilizarea elementelor patrimoniale
- proveniența/finanțarea/resursa aceloraşi elemente

Dacă obiectul dublei reprezentări îl constituie mişcările individuale de valori economice, raportul de schimb este cel dintre debit şi credit, ecuația fiind de forma:

Debit = Credit

- destinația/alocarea/utilizarea valorii economice "x"
- proveniența/finanțarea/resursa valorii economice "x"

În cazul în care obiectul dublei reprezentări îl formează activitățile interne transformatoare, raportul de echivalență se stabileşte între cheltuieli şi venituri, iar ecuația este de forma:

Cheltuieli ±Venituri = Rezultate

- utilizarea/consumul de bogăție sau resurse
- obținerea/producția de bogăție sau resurse

Principiul dublului calcul al rezultatului contabil. Rezultatul contabil se calculează prin două relații, prima bazată pe proprietatea deținută, iar cea de-a doua pe activitatea desfăşurată.

Rezultatul calculat pe baza proprietății deținute se întemeiază pe ***ecuația fundamentală a patrimoniului***, de forma:

Situația netă a patrimoniului = Activul patrimoniului - Datorii

Prin compararea situației nete la sfârşitul perioadei (N) cu situația netă la începutul perioadei (N-1) se determină creşterea/micşorarea proprietății deținute. Creşterea dezvăluie profitul, iar micşorarea pierderea.

- Deci,

Rezultatul la "N"	=	**Situația netă a patrimoniului la "N"**	-	**Situația netă a patrimoniului la "N-1"**

Cea de-a doua relație a rezultatului, privind activitatea desfăşurată, se bazează pe raportul sintetic şi analitic dintre venituri şi cheltuieli. În acest caz, formula rezultatului este:

Rezultatul = Venituri - Cheltuieli

Principiul înregistrării cronologice şi sistematice. Operațiile economice şi financiare generate de mişcarea patrimoniului sunt înregistrate în contabilitate, atât în ordine cronologică, adică a înregistrării lor în timp, cât şi într-o formă grupată după un anumit sistem, pe elementele şi structurile componente ale patrimoniului.

Principiul înregistrării analitice şi sintetice. Înregistrarea analitică presupune individualizarea patrimoniului pe părțile sale componente în scopul cunoaşterii trăsăturilor lor specifice. Trăsăturile comune şi generale ale elementelor ce constituie obiectul contabilității sunt dezvăluite prin înregistrarea sintetică. În felul acesta, metoda contabilității asigură o cunoaştere a obiectului său pornind de la parte către întreg.

1.3.4.3. Principiile de observare

Principiile de observare definesc câmpul şi perioada de observare a evaluării şi înregistrării contabile. Acestea sunt:

- Entitatea contabilă
- Continuitatea activității
- Independența exercițiilor.

Principiul entității contabile. Trebuie făcută distincția între patrimoniul firmei utilizat în afaceri şi patrimoniul persoanelor care au furnizat acesteia resurse financiare.

Exemplu: la o firmă proprietate personală trebuie făcută o separare între patrimoniul afacerii şi patrimoniul personal al proprietarului.

Principiul continuității activității. Conform acestui principiu se consideră că întreprinderea își continuă activitatea fără a lua în considerare cazul particular de lichidare sau reducere sensibilă a activității.

În cazul în care este vorba de necontinuitate, conturile sunt prezentate pe baza unei evaluări în valori lichidative, nu se mai amortizează activele, nu se mai permanentizează metodele de evaluare și de calcul economic.

De exemplu: o frează în funcțiune figurează în balanță la valoarea estimată de 15.000 u.m., deoarece valoarea de intrare a fost de 20.000 u.m. și amortizarea cumulată este egală cu 5000 u.m.. Dacă întreprinderea este estimată să intre în lichidare, implicit freza va figura în bilanț la valoarea estimată de lichidare de 4.500 u.m.

Principiul independenței exercițiilor sau delimitării în timp constă în aceea că efectele tranzacțiilor și alte evenimente sunt luate în calcul din momentul când acestea s-au produs și nu atunci când intervine plata sau încasarea de lichidități sau a echivalentului de lichidități.

În reglementările contabile din România, acest principiu este definit prin prisma delimitării în timp a veniturilor și a cheltuielilor corespunzătoate exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.

Exemplu: În exercițiul "N" s-au plătit chirii în sumă de 200.000 u.m., din care 80.000 u.m. în mod anticipat pentru exercițiul "N+1". În rezultatul exercițiului "N" vor fi reținute la poziția de cheltuieli 120.000 u.m. sau în exercițiul "N" s-au vândut produse finite în valoare de 200.000 u.m. care vor fi încasate în "N+1". Venitul din vânzarea produselor va fi reținut pentru exercițiul "N" care l-a generat, și nu în exercițiul "N+1" când a fost încasat.

Principiul permanenței metodelor constă în asigurarea continuității de la un exercițiu la altul, a aplicării aceloraşi norme și reguli privind evaluarea și înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile. Modificarea metodei contabile are loc atunci când noua metodă este impusă de lege, precum și în cazul în care se consideră că această schimbare va oferi o prezentare mai adecvată a bilanțului contabil.

Schimbarea metodelor contabile se divulgă informațional prin situațiile financiare.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere. Bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

1.3.4.4. Principiile evaluării

Principiile evaluării se referă la evaluarea şi măsurarea activelor şi pasivelor, cheltuielilor şi veniturilor. Acestea sunt:

- Cuantificarea monetară
- Costul istoric
- Prudența.

Principiul cuantificării monetare. Etalonul monetar ca unitate de măsură are un caracter instabil determinat de variația puterii de cumpărare a monedei şi variabilitatea prețurilor. Pentru a depăşi această limită, unitatea monetară este considerată o constantă şi nu se procedează decât în mod excepțional la reevaluări. O asemenea convenție este valabilă într-o economie stabilă.

Cantitatea de monedă necesară evaluării unui bun creşte prin inflație nu din cauza modificării valorii relative a bunului în raport cu altele, ci din cauza schimbării semnificației etalonului. În aceste condiții se apelează la convenția instabilității unității monetare.

Principiul costului istoric. Bunurile sunt înscrise în activul bilanțului la valoarea lor de intrare (preț de achiziție al unui teren, imobil). Valoarea de intrare nu va putea creşte niciodată, chiar dacă sub efectul inflației, terenul sau imobilul valorează mai mult decât prețul lor de achiziție.

Exemplu: Un teren achiziționat cu 50.000 u.m. de întreprindere va rămâne cu acest preț în activul bilanțului chiar dacă, datorită efectului inflației, valoarea sa va creşte de trei ori.

Principiul prudenței. Valoarea bunurilor înscrise în activul bilanțului trebuie apreciată cu prudență.

Exemplu: O întreprindere a achiziționat acțiuni la Bursă la prețul de 20.000 u.m.; dacă, datorită variațiilor bursiere, acțiunile valorează astăzi 15.000 u.m., apare o pierdere de 5.000 u.m. care trebuie contabilizată. Această pierdere latentă este tradusă prin contabilizarea unor provizioane pentru depreciere. Invers, dacă aceste acțiuni valorează astăzi 30.000 u.m. apare un profit latent de 10.000 u.m, care nu este contabilizat decât în situația în care întreprinderea va revinde acțiunile.

Deci acest principiu conduce la contabilizarea pierderilor latente şi nu a profiturilor latente.

Exemplu: un stoc de mărfuri plătite la furnizor cu 1.000 u.m. figurează în activul bilanțului la valoarea de intrare; dacă întreprinderea are intenția de a revinde mărfurile la 1.300 u.m. apare un profit latent de 300 u.m., care nu trebuie contabilizat decât în momentul vânzării.

Invers, dacă stocurile plătite cu 1.000 u.m. au pierdut din valoare, de exemplu mărfurile s-au deteriorat, obligatoriu se va contabiliza un provizion pentru depreciere.

Principiul prudenței implică faptul că bunurile care figurează în activ (terenuri, imobile, stocuri, acțiuni, clienți) pot valora mai mult decât valoarea indicată în bilanț, dar în nici un caz nu pot valora mai puțin.

1.3.4.5. Principiile responsabilității

Aceste principii vizează: permanența metodelor, intangibilitatea, importanța relativă, necompensarea, prevalența şi evaluarea separată.

Principiul permanenței metodelor constă în asigurarea continuității de la un exercițiu la altul, a aplicării aceloraşi norme şi reguli privind evaluarea şi înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile. Modificarea metodei contabile are loc atunci când noua metodă este impusă de lege, precum şi în cazul în care se consideră că această schimbare va oferi o prezentare mai adecvată a bilanțului contabil.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere. Bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

Principiul importanței relative sau pragului de semnificație impune ca situațiile financiare să evidențieze toate operațiile economice şi financiare, precum şi informațiile a căror importanță poate afecta evaluările şi deciziile. De exemplu, trecerea în bilanț la o valoare fixă a acelor elemente reduse ca valoare care sunt în permanență reînnoite, iar valoarea lor nu variază semnificativ de la un exercițiu la altul. Un eveniment poate fi considerat important atunci când poate influența decizia celor care folosesc situațiile financiare, iar valoarea informației depăşeşte sensibil costul prelucrării şi transmiterii acesteia. De asemenea, potrivit principiului pragului de semnificație, orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat separat în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeaşi natură sau funcții similare vor fi însemnate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

Principiul noncompensării. Potrivit acestui principiu, nici o compensare nu poate fi efectuată între posturile de activ şi de pasiv ale bilanţului, sau între posturile de cheltuieli şi de venituri ale contului de rezultate, cu excepția cazurilor prevăzute de reglementările contabile. Este interzis, de exemplu, de a compensa un sold bancar pozitiv cu o pierdere dintr-un cont bancar deschis la o altă bancă, dar se poate compensa o datorie cu o creanță pentru aceeaşi persoană dacă legea prevede.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Aşa cum se arată în cadrul IASC paragraful 35 "*pentru ca informațiile să prezinte corect tranzacțiile şi alte evenimente care îşi propun să le reprezinte, este necesar ca ele să fie contabilizate şi prezentate în conformitate cu substanța lor şi cu realitatea economică, nu numai în formă juridică. Substanța tranzacțiilor sau a altor evenimente nu este întotdeauna conformă cu cea care rezultă din forma legală. De exemplu, o întreprindere vinde un activ unei alte părți într-un astfel de mod încât documentația prevede trecerea proprietății legale acelei părți, dar pot exista acorduri care să asigure că întreprinderea continuă să beneficeze de viitoarele beneficii economice, financiare de acel activ. În astfel de cazuri, raportarea vânzării activului nu ar reprezenta corect tranzacția efectuată (dacă într-adevăr a existat o tranzacție)*".

Un eveniment este considerat important atunci când poate influența decizia celor care folosesc situațiile financiare iar valoarea informației depăşeşte sensibil costul prelucrării şi transmiterii acesteia.

Criteriul de alegere este cel al adevărului contabil, respectiv informațiile prezenetate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor şi a tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv. În vederea stabilirii sumei totale corespunzătoare unei poziții din bilanț, se va determina în prealabil suma separată sau valoarea corespunzătoare fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

1.4. Întrebări de reflecție și control

1. Care sunt cele două concepții privind definirea contabilității?
2. Care este obiectul de studiu al contabilității?
3. Definiți categoria de patrimoniu.
4. Care sunt trăsăturile obiectului contabilității?
5. Poate fi pus semnul egal între bunurile economice și obligații?
6. În ce constă metoda contabilității?
7. Indicați procedeele metodei contabilității.
8. Care sunt procedeele metodei contabilității comune și altor discipline economice?
9. Cum sunt grupate principiile contabilității? Exemplificați fiecare principiu.
10. Care sunt avantajele și dezavantajele principiului costului istoric?
11. Care sunt principiile responsabilității și în ce constă fiecare dintre acestea?
12. Care este ecuația dublei înregistrări?
13. Prezentați ecuația fundamentală a contabilității.
14. Care este ecuația rezultatului?

CAPITOLUL II

MODELE DE BAZĂ PRIVIND SITUAȚIA PATRIMONIULUI ŞI REZULTATUL OBȚINUT

2.1. Bilanțul contabil - procedeu al dublei reprezentări a patrimoniului

2.1.1. Definirea, conținutul şi structura bilanțului

Noțiunea de bilanț este de origine latină, derivând din **bilanx**, care înseamnă balanță cu două talere.

În literatuta de specialitate, **bilanțul** este definit ca un tablou al situației patrimoniului care prezintă în unități monetare mărimea valorică a bunurilor economice, în corelație cu sursele lor de finanțare, precum şi cu rezultatul obținut.

Cu ajutorul bilanțului contabil se realizează dubla prezentare a patrimoniului. El evidențiază în expresie valorică, la un moment dat, echilibrul dintre mijloacele economice şi sursele lor de finanțare, precum şi rezultatele obținute ca urmare a investirii, consumării şi reproducției capitalului.

Dubla reprezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul bilanțului prin intermediul structurilor sale de **ACTIV** şi **PASIV**.

Activul bilanțului cuprinde bunurile economice ca forme funcționale de investire a capitalului precum şi rezultatul negativ sub forma **pierderilor**, iar pasivul bilanțului reflectă sursele de proveniență a bunurilor economice în cadrul procesului de reproducție a patrimoniului şi rezultatul pozitiv obținut sub forma **profitului**.

Pierderile, ca element de activ bilanțier exprimă mărimea capitalului consumat în activitatea economică, care nu poate fi acoperit din venituri proprii. Profitul, ca element de pasiv bilanțier, reprezintă sursa de finanțare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor proprii față de cheltuieli.

Forma de principiu a bilanțului se prezintă mai jos:

BILANȚ CONTABIL
încheiat la data de……

Activ	**Pasiv**
A. Prezentarea în expresie valorică a mărimii bunurilor economice folosite în activitatea unității patrimoniale	A. Prezentarea în expresie valorică a mărimii surselor de finanțare a bunurilor economice
B. Pierderea (echivalent valoric al creşterii pasivelor)	B. Profitul (echivalent valoric al creşterii valorii bunurilor economice)

Față de varianta prezentată mai sus, rezultatul – *profit şi pierdere* poate fi reprezentat şi în pasivul bilanțului ca o componentă a capitalurilor proprii: profitul cu semnul (+), iar pierderea cu semnul (-).

Practica mondială cunoaşte două forme de prezentare a bilanțului. O formă de tablou cu două părți ACTIV = PASIV numită şi **schema orizontală de bilanț.** Prezentarea sub această formă este dată de abordarea economică a bilanțului, în sensul că activul şi pasivul sunt două mărimi valorice ale aceleiaşi realități economice, respectiv a capitalurilor de care dispune o unitate patrimonială. Din punct de vedere economic, în bilanț capitalurile sunt reprezentate atât sub aspectul originii lor, ca resurse, cât şi a modului lor de utilizare concretă. Această interpretare generează ecuația economică a bilanțului, numită şi **egalitate bilanțieră**:

ACTIV = PASIV (UTILIZĂRI = RESURSE)

O altă formă de prezentare a bilanțului are în vedere interpretarea juridică a bilanțului. Relația care decurge dintr-o asemenea interpretare este:

$$S = A-D$$

în care:
S = situația netă (sau patrimoniul economic net);
A = activul;
D = datorii față de terți.

Situația netă reprezintă valoarea datoriilor întreprinderii față de asociații săi, altfel spus, valoarea drepturilor pe care le posedă proprietarii asupra entității patrimoniale. În principiu, situația netă este echivalentă capitalurilor proprii.

Pe baza acestei relații bilanțul se prezintă sub formă de listă, care se mai numește **schema bilanțului vertical.**

Bilanțul sub formă de tablou bilanțier "conto" sau secțiuni separate, pune în evidență egalitatea existentă între active și pasive (sau între resurse și utilizări), ceea ce se mai numește egalitatea bilanțieră. Această formă de prezentare este cea mai întâlnită în lume.

2.1.2. Modele privind bilanțul contabil

Modelul de principiu al bilanțului contabil se prezintă în tabelul următor:

Tabelul 2.1.

Bilanț contabil
încheiat la data de.....

-simplificat-

Activ	Exercițiul		Pasiv	Exercițiul	
	N-1	N		N-1	N
I Active imobilizate II Active circulante III Active de regularizare și asimilate			I Capitaluri proprii II Provizioane pentru riscuri și cheltuieli III Datorii IV Pasive de regularizare și asimilate		

Acest model de bilanț, denumit "bilanț cont" sau "bilanț cu secțiuni separate", se întemeiază pe ecuația fundamentală:

ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

Redăm în tabelul 2.2. un model simplificat de astfel de bilanț, întocmit pe exemplul unei întreprinderi:

Tabelul 2.2.

Bilanț contabil
încheiat la data de.....

-lei-

ACTIV		PASIV	
1. Mijloace fixe	1500	1.Capital social	1000
2. Materii prime	300	2. Rezerve	500
3. Produse finite	80	3. Rezultatul exercițiului	380
4. Clienți	520	4. Credite bancare pe termen lung	500
5.Conturi curente la bănci	50	5.Furnizori	20
6.Efecte comerciale de primit	150	6.Credite bancare pe termen scurt	200

Modelul de bilanț sub forma listei verticale ordonează structurile patrimoniale în active, datorii, capitaluri, rezerve şi alte componente ale situației nete, scopul final îl reprezintă tocmai prezentarea acestei situații nete care se mai numeşte capital propriu sau patrimoniu economic net.

Modelul de principiu al bilanțului sub formă de listă sau diferență care se bazează şi dă expresie ecuației fundamentale:

ACTIV – DATORII = CAPITAL PROPRIU

se prezintă în tabelul 2.3.

Tabelul 2.3.

Bilanț contabil
încheiat la data de……

SPECIFICAREA ELEMENTELOR	EXERCIȚIUL	
	N-1	N
I. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. +ACTIVE CIRCULANTE		
III. +ACTIVE DE REGULARIZARE		
IV. (=) TOTAL ACTIV		
V. -DATORII PE TERMEN SCURT SAU PASIVE CURENTE DE PLĂTIT PE O PERIOADĂ PÂNĂ LA UN AN DIN CARE ACTIVE/PASIVE CIRCULANTE NETE (II+III-V)		
VI. (=) TOTAL ACTIVE MINUS PASIVE CURENTE		
VII. -DATORII PE TERMEN LUNG		
VIII. -PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI		
IX. -PASIVE DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE		
X. (=) CAPITALURI PROPRII		

În țările membre ale Comunității Europene, Directiva a IV-a referitoare la prezentarea conturilor anuale, recomandă țărilor membre adoptarea uneia dintre cele două scheme sau ambele.

Deoarece în România se utilizează schema orizontală, vom face referire la această formă.

Ordonarea în activul bilanțului a activelor şi în pasivul bilanțului a pasivelor se face având în vedere anumite principii şi anume:

- În activ, principiul lichidității;
- În pasiv, principiul exigibilității.

Principiul lichidității presupune posibilitatea transformării elementelor patrimoniale în bani. Această posibilitate este mai îndelungată - în timp - la imobilizări față de stocuri sau creanțe. Acest principiu se aplică

diferit în țările ce aplică sistemul de contabilitate anglo-saxon față de țările care adoptă sistemul contabil, așa cum este în țara noastră. Astfel, în țara noastră se înscriu mai întâi elementele patrimoniale care se pot transforma în bani într-un timp mai îndelungat și apoi cele care se pot transforma într-un timp mai scurt.

Respectând acest principiu, elementele patrimoniale de activ sunt grupate în activul bilanțului în funcție de destinația bunurilor economice utilizate și de gradul de lichiditate astfel:

- Active imobilizate;
- Active circulante;
- Active de regularizare și asimilate.

La rândul lor, activele imobilizate sunt diferențiate în imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare. Activele circulante sunt împărțite în raport de forma pe care o îmbracă, în stocuri și producție în curs de execuție, plasamente și disponibilități bănești.

Principiul exigibilității presupune posibilitatea achitării datoriilor la anumite termene. Potrivit sistemului agreat de țara noastră, în pasivul bilanțului se înscriu mai întâi pasivele cu termenul de exigibilitate cel mai mare și apoi cu termene din ce în ce mai mici.

Conform acestui principiu, elementele patrimoniale de pasiv sunt grupate în pasivul bilanțului în raport de căile de formare a surselor de finanțare, astfel:

- Capitaluri proprii;
- Provizioane pentru riscuri și cheltuieli;
- Datorii;
- Pasive de regularizare și asimilate.

Ordinea de dispunere a pozițiilor în activul bilanțului, este, de regulă, cea *inversă lichidității activelor*, de la cele mai puțin lichide cum sunt imobilizările corporale, către disponibilitățile bănești, care îmbracă deja forma de bani. În ceea ce privește ordinea de succesiune a pozițiilor de pasiv, ea este *inversă exigibilității surselor de finanțare*, începând cu capitalurile proprii și continuând cu datoriile pe termen lung și cu cele curente sàu pe termen scurt.

În modelul contabil anglo-saxon, activele sunt dispuse în bilanț în ordinea descrescătoare a lichidității lor, iar pasivele în ordinea descrescătoare a exigibilității lor.

Indiferent de criteriul ales pentru ierarhizarea elementelor patrimoniale în activul și pasivul bilanțului, este necesar să se asigure o corelație între lichiditatea activelor și exigibilitatea pasivelor.

Structuri privind situația patrimoniului
-simplificat-

Activ	Pasiv
1. Active imobilizate 1.1. Imobilizări necorporale 1.2. Imobilizări corporale 1.3. Imobilizări financiare **2. Active circulante** 2.1. Stocuri și producție în curs de execuție 2.2. Creanțe 2.3. Disponibilități **3. Active de regularizare și asimilate**	**1. Capitaluri proprii** 1.1. Capital social 1.2. Rezerve 1.3. Rezultatul 1.4. Alte capitaluri proprii **2. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli** **3. Datorii** 3.1.Împrumuturi și datorii financiare 3.2. Alte datorii **4. Pasive de regularizare și asimilate**

2.2. Analiza structurilor bilanțiere privind patrimoniul

Bilanțul contabil evidențiază echilibrul dintre bunurile economice și sursele lor de finanțare, precum și rezultatul obținut ca urmare a investirii și utilizării capitalului. Structurile calitative prin care bilanțul realizează dubla reprezentare a patrimoniului sunt cele de activ și pasiv.

2.2.1. Structurile bilantiere de activ

Activul, prin compoziția sa, evidențiază modul de rotație a bunurilor economice, proces ce exprimă atât modul specific în care se consumă și înlocuiesc componentele activului, cât și lichiditatea lor. În raport de acest criteriu, structurile bilanțiere de activ sunt grupate în două categorii: **active imobilizate și active circulante.**

2.2.1.1. Activele imobilizate

Activele imobilizate reprezintă bunuri și valori economice destinate a fi utilizate o perioadă îndelungată, constituind baza și mijloacele de acțiune ale unității patrimoniale, funcția lor fiind fixată în activitatea economică și socială a unității, iar prin destinația lor nu sunt destinate direct comercializării, nu se consumă și nu se înlocuiesc după prima utilizare. Un activ imobilizat poate fi reflectat în contabilitate dacă se estimează că va

genera beneficii economice pentru entitate şi costul său poate fi evaluat în mod credibil.

Datorită faptului că activele imobilizate deservesc în mod durabil activitatea entității eonomice, aceasta suferă în timp anumite deprecieri cauzate de uzura fizică sau morală, de factori economici, sociali, politici. La întocmirea bilanțului trebuie să se țină seama de aceste reduceri de valoare ale activelor imobilizate, efectuându-se anumite corecții.

În funcție de natura deprecierilor, se mai numesc ajustări şi se pot grupa astfel:

a) **Ajustări permanente**, denumite amortizări – reflectă deprecierile ireversibile aferente uzurii fizice şi morale ale imobilizărilor necorporale şi corporale. Amortizarea are o funcție juridică (de depreciere a activelor imobilizate), cît şi una economică (de eşalonare în timp a consumului ativelor imobilizate).
b) **Ajustări provizorii,** denumite ajustări pentru depreciere – reflectă deprecierile reversibile ale activelor imobilizate datorate unor factori conjuncturali, precum: diminuarea prețurilor, scăderea cursului valutar, diminuarea cotațiilor la bursă a titlurilor imobilizate.

Un activ imobilizat trebuie scos din evidență la cedare sau la casare, atunci când din utilizarea sa ulterioară nu se mai aşteaptă nici un beneficiu economic.

Activele imobilizate se diferențiază la rândul lor în trei grupe: **imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.**

A) **Imobilizările necorporale**, denumite şi **active intangibile sau nemateriale**, cuprind acele valori economice de investiții care nu îmbracă forma fizică de bunuri materiale concrete.

În structura lor sunt incluse:

- **Cheltuieli de constituire** care cuprind cheltuielile cu înființarea, dezvoltarea şi fuzionarea unităților patrimoniale, cum sunt cele privind taxele şi cheltuielile de înscriere şi înmatriculare, prospectarea pieței, reclamă şi publicitate. De asemenea, cuprind cheltuielile de dezvoltare ocazionate de operațiunile menite să asigure creşterea de capital prin emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni, precum şi alte cheltuieli legate de extinderea unității patrimoniale. Toate aceste cheltuieli sunt supuse amortizării pe o perioadă de cel mult cinci ani.

- **Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare** cuprind cheltuielile legate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare menite să contribuie la

crearea de noi tehnologii, noi produse şi investiții, utile şi eficiente în raport cu activitatea viitoare a unității patrimoniale. Ele se recuperează pe calea amortizării într-o perioadă de cel mult cinci ani.

- **Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică şi alte drepturi similare** cuprind toate cheltuielile efectuate pentru achiziționarea drepturilor de exploatare a unui bun, în cazul concesiunilor, a unui brevet, a unei licențe, a unei mărci de fabricație, a unui knowhow şi alte drepturi similare de proprietate industrială şi intelectuală. Aceste cheltuieli vor fi amortizate pe toată durata cât întreprinderea a achiziționat dreptul de utlizare a unor astfel de imobilizări.

- **Fondul comercial** reprezintă acele cheltuieli care sunt efectuate pentru dezvoltarea sau menținerea potențialului de activitate al unui agent economic cum ar fi: clientela, vadul comercial, segmentul de piață, emblema, firma, concurența, etc. Fondul comercial creat de o întreprindere nu se contabilizează în timpul activității ei, ci numai cu ocazia determinării prețului de vânzare al întreprinderii respective. Fondul comercial se calculează ca o diferență dintre costul de achiziție (mai mare) şi valoarea justă (mai mică). Mărimea fondului comercial se amortizează pe toată durata în care acesta generează un plus de valoare întreprinderii cumpărătoare.

- **Programele informatice** sunt elemente ale muncii intelectuale stocate pe diferite suporturi tehnice, cum ar fi: diskete, hard-diskuri, CD-uri. Aceste programe se amortizează pe o perioadă de 3 ani.

B) Imobilizările corporale, denumite şi **active fixe tangibile**, cuprind bunurile materiale de folosință îndelungată în activitatea unei întreprinderi. În cadrul imobilizărilor corporale intră terenurile şi mijloacele fixe (clădiri, construcții speciale, maşini, utilaje şi instalații de lucru, aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare, mijloace de transport, animale şi plantații, unelte, dispozitive, instrumente, mobilier şi aparatură birotică).

Potrivit tradiției contabile româneşti, imobilzările corporale, cu excepția terenurilor şi amenajărilor de terenuri, formau o grupă distinctă, numită „mijloace fixe". Reglementările contabile conforme cu directivele europene nu mai definesc în mod explicit această noțiune.

În conformitate cu legislația din țara noastră, sunt considerate mijloace fixe, obiectul singular sau complexul de obiecte utilizat ca atare, ce îndeplineşte cumulativ următoarele condiții: *are o valoare mai mare decât limita stabilită de lege şi o durată normată de utilizare mai mare de un an.*

Atunci când bunurile materiale procurate sau create de întreprindere nu sunt terminate, ele sunt incluse în categoria *imobilizărilor în curs*.

Imobilizările corporale își pierd din valoare ca urmare a uzurii determinate de utilizarea lor, și a progresului tehnic. Constatarea pierderii de valoare suferită de imobilizările corporale, cu excepția terenurilor, și includerea ei în costuri, poartă denumirea de *amortizare*.

C) **Imobilizările financiare**, denumite și **investiții financiare pe termen lung** sunt investiții financiare care cuprind acțiuni și alte titluri cumpărate și deținute pe termen lung, precum și creanțe imobilizate, cum ar fi împrumuturile și garanțiile acordate pe termen lung. Ele prezintă următoarele caracteristici: nu au o structură materială; reprezintă sume băneşti imobilizate pe termen lung în afara entității; nu se amortizează pentru că nu suferă deprecieri ireversibile; pot fi supuse unor deprecieri temporare reversibile, pentru care se constituie ajustări pentru pierderea de valoare.

Imobilizările financiare se pot grupa astfel:

C1) **Acțiunile deținute la entitățile afiliate** reprezintă titluri de valoare sub formă de acțiuni și alte valori similare investite de titularul de patrimoniu în capitalul altor unități patrimoniale. Deținerea acestor titluri de valoare permite exercitarea de către unitatea deținătoare a unui control sau influențe semnificative asupra unității patrimoniale emitente.

Amortizarea participațiilor se realizează sub forma dividendelor distribuite din portofoliul obținut de societatea comercială emițătoare de titluri de participare.

C2) **Interesele de participare** constau în tilturile dobândite (altele decât cele de participare), în vederea realizării unor venituri financiare, fără a putea interveni în gestiunea unității patrimoniale emitente. Toate titlurile de valoare, altele decât titlurile de participare, pe care unitatea patrimonială dorește să le conserve pe termen lung, sau care nu pot fi vândute pe termen scurt, sunt delimitate în contabilitate sub forma titlurilor imobilizate. De asemenea, titlurile dobândite pentru a realiza *la o scadență un profit*, fără a interveni în gestiunea altor societăți, sunt considerate *titluri imobilizate ale activității de portofoliu.*

C3) **Creanțele imobilizate** cuprind sumele datorate de filiale, împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe imobilizate.

1. **Sumele datorate de filiale** reprezintă acele creanțe ale unității patrimoniale care iau naștere cu ocazia acordării de împrumuturi altor unități patrimoniale la care aceasta deține titluri de participare.

2. Împrumuturile acordate pe termen lung reprezintă sumele acordate unor terți, în baza contractelor de împrumut, și pentru care se primesc dobânzi.

3. Alte creanțe imobilizate cuprind garanțiile și cauțiunile depuse de unitatea patrimonială la terți în vederea garantării bunei execuții a unei obligații.

Creanța reprezintă dreptul creditorului de a primi o sumă de bani sau alte bunuri economice ori valori, de la debitori, la un anumit termen. Creanțele constituie în același timp un activ pentru creditori și un pasiv pentru debitori.

Cauțiunea se realizează în baza unui contract conform căruia o persoană garantează pentru o altă persoană, față de terți, că va îndeplini obligația persoanei garantate, în cazul în care aceasta nu își respectă angajamentul.

Garanția se realizează tot pe bază de contract, prin care una din părți, numită garant, garantează celeilalte părți, denumită beneficiar, executarea unei obligații. Garanția dă dreptul beneficiarului (creditorului) ca în cazul neexecutării obligației de către debitor, să ceară scoaterea la licitație a bunurilor în vederea stingerii obligației asumate.

Imobilizările financiare recunoscute ca active se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora. Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate pentru pierderile de valoare.

2.2.1.2. Activele circulante

Activele circulante, denumite și active curente, cuprind toate activele de exploatare și cele de trezorerie a căror durată de lichiditate este de până la un an. Ele se află într-o continuă mișcare, schimbându-și forma materială și utilitatea în cadrul circuitului economic al patrimoniului. Cu ocazia finalizării fiecărui ciclu de exploatare, diferitele elemente ale activelor circulante sunt înlocuite continuu cu alte elemente de aceeași natură.

În raport de forma concretă pe care o îmbracă și destinația pe care o capătă în cadrul ciclurilor de exploatare, activele circulante se împart în stocuri și producție în curs de execuție, creanțe, plasamente și disponibilități bănești.

Stocurile şi producţia în curs de execuţie reprezintă acele valori economice care prin natura şi destinaţia lor, sunt folosite ca materii prime şi materiale consumabile, producţie în curs de execuţie, produse finite şi semifabricate, mărfuri şi ambalaje aflate în depozite spre vânzare, etc. Ele intervin în ciclul de exploatare al unităţii patrimoniale, fiind consumate la prima utilizare ca materii prime şi materiale consumabile vândute, în cazul mărfurilor şi produselor finite, sau în curs de execuţie dacă au calitatea de producţie neterminată.

În sfera stocurilor se include şi obiectele de inventar şi baracamentele.

Obiectele de inventar sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de folosinţă, sau cu o durată de folosinţă mai mică de un an indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamente de protecţie, echipamente de lucru, aparate de măsură şi control şi alte obiecte similare).

Baracamentele şi amenajările provizorii sunt bunuri achiziţionate sau confecţionate de unităţile patrimoniale şi sunt utilizate pentru efectuarea unor lucrări sau pentru prestarea unor servicii (barăci, schele, podeţe, împrejmuiri, etc) din care, prin demolare sau demontare, se recuperează materiale.

Creanţele reprezintă valorile economice avansate temporar de către titularul de patrimoniu, altor persoane fizice sau juridice, pentru care urmează să se primească un echivalent valoric. Acest echivalent poate fi reprezentat de o sumă de bani, de o lucrare sau un serviciu.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de valorile avansate, urmând să dea un echivalent corespunzător, sunt delimitate prin noţiunea generică de *debitori*. Toţi debitorii unităţii patrimoniale, sub forma creanţelor legate de vânzarea de bunuri, lucrări sau servicii sunt delimitaţi prin structuta de *clienţi şi valori asimilate*.

Clienţii reprezintă creanţele faţă de terţi ca urmare a vânzărilor pe credit a bunurilor materiale, a lucrărilor prestate şi serviciilor executate, ce fac obiectul activităţii unei întreprinderi. În concluzie, această categorie de active circulante ia naştere în etapa circuitului economic în care mărfurile şi produsele expediate către beneficiari (clienţi) urmează să se transforme în bani. Dacă încasarea echivalentului valoric nu se face concomitent cu livrarea bunurilor către beneficiar, ia naştere un *drept de creanţă* pentru furnizor (expeditor) şi o *obligaţie de plată* pentru beneficiar (destinatar),

creanță ce urmează a fi încasată la termenul stabilit de comun acord între cele două părți.

Clienții neîncasați la scadență și asupra cărora există o lipsă de încredere în ceea ce privește solvabilitatea lor, sunt reflectați în contabilitate sub forma *clienților incerți*.

De asemenea, sunt asimilate clienților creanțele privind *efectele comerciale de primit*, ce presupun, de regulă, existența unor raporturi juridice anterioare între părți, rezultate din livrări de mărfuri, prestări de servicii, etc.

Unitatea patrimonială care vinde produse unui client, dacă dorește să aibă o certitudine mai mare în ceea ce privește încasarea echivalentului valoric, solicită clientului său să semneze un efect de comerț. Ele circulă sub diferite denumiri: înscrisuri, polițe, cambii, instrumente de plată și credit. Fiind negociabile, aceste titluri de valoare pot fi cedate, vândute sau transmise.

De exemplu, dacă o întreprindere livrează produse finite unui client și dorește confirmarea în scris a capacității sale de plată, va solicita semnarea de către clientul său a unei *trate* sau va primi sub semnătura acestuia un *bilet la ordin*. Aceste efecte comerciale pot fi decontate la termenul de scadență înscris în cadrul lor de întreprinderea respectivă, pot fi scontate (vândute) imediat la bancă, situație în care banca devine proprietara efectului și va încasa la scadență creanța de la client, pot fi valorificate ca titluri de valoare la bursa de valori sau transferate altei persoane cu drepturi de creanță.

Toate drepturile de creanță, altele decât cele asupra clienților, sunt concretizate în:

- creanțe asupra furnizorilor, denumite avansuri, când sunt acordate înaintea începerii execuției unei comenzi sau unui contract și aconturi când sunt acordate după executarea parțială a comenzilor sau contractelor;
- creanțe asupra asociaților sau acționarilor, în numerar și/sau în natură, reprezentând drepturile de creanță ale unității față de asociați pentru aporturile la capitalul social subscris;
- creanțele generate de relațile de decontare cu personalul, bugetul statului, asigurările sociale, fondul de șomaj, organisme publice;
- debitorii diverși pentru creanțele determinate de cesiunea (vânzarea) titlurilor de plasament, activelor imoblizate, pagube materiale, reclamații, etc.

De asemenea, pot fi incluse în sfera creanțelor și *valorile și dobânzile de încasat*, reprezentând cecurile de încasat, efectele de încasat, cupoanele de încasat detașabile din titlurile de valoare privind drepturile la dividende sau dobânzi neexpirate la închiderea exercițiului. Aceste creanțe au un grad

de lichiditate relativ mare, dar insuficient de mare pentru a fi cuprinse în categoria mijloacelor băneşti.

- **Plasamentele şi disponibilitățile băneşti** denumite şi **valori de trezorerie** cuprind toate valorile economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de bani, deoarece au cel mai ridicat grad de lichiditate.

În această categorie de active circulante se deosebesc:

a) plasamente;
b) disponibilități băneşti;
c) alte valori de trezorerie;
d) valori de încasat.

a) Plasamentele se divid în titluri de plasament şi instrumente de trezorerie.

Titlurile de plasament sau investițiile temporare cuprind titlurile achiziționate în vederea realizării unui câştig pe termen scurt. Acest câştig se determină ca diferență dintre prețul de vânzare şi prețul de cumpărare al acestor titluri.

Din categoria titlurilor de plasament fac parte:

- acțiunile proprii răscumpărate şi deținute temporar în vederea influențării cursului la bursă, a reducerii capitalului social sau în vederea distribuirii lor către asociați;
- acțiunile altor societăți cumpărate în vederea efectuării de operațiuni speculative prin revânzare;
- obligațiuni emise de unitate şi răscumpărate ulterior, în vederea amortizării;
- obligațiuni cumpărate pentru obținerea de dobânzi sau în vederea revânzării.

Instrumentele de trezorerie sunt reprezentate de titlurile de valoare achiziționate cu scopul protejării disponibilităților băneşti sau al realizării unor operațiuni speculative. Protejarea disponibilităților băneşti împotriva fenomenelor inflaționiste se face luând în calcul variația puterii de cumpărare a monedei naționale şi rata dobânzii. Din categoria instrumentelor de trezorerie fac parte:

- *bonurile de tezaur* care se utilizează în cadrul relațiilor de credit dintre stat şi populație. În vederea acoperirii unor urgențe ale bugetului, statul emite aceste titluri pe baza cărora se împrumută pe termen scurt. Bonurile de tezaur deținute sunt purtătoare de dobânzi şi sunt irevocabile.
- *certificatele substitutive de devize* se remit agenților economici care au efectuat operații de comerț exterior. Valoarea lor se corectează în funcție

de rata de schimb a devizelor. Deținătorii de certificate beneficiază de dobânzi.

Astfel, oamenii de afaceri care se deplasează în alte țări, pentru a nu purta cu ei cantități mari de bani reali, depun acești bani la o bancă (de obicei în valută convertibilă) primind în schimb un titlu de credit denumit *certificat de depozit*. Pe baza acestui certificat de depozit persoana respectivă poate ridica aceeași sumă de bani de la o bancă corespondentă dintr-o altă țară.

b) Disponibilitățile bănești (mijloace bănești) sunt reprezentate prin numerarul aflat în casieria unității și prin disponibilitățile aflate în conturi la bănci.

Cu ajutorul acestor mijoace bănești se efectuează operațiuni de încasări și plăți, care pot fi în numerar și prin decont bancar (fără numerar).

Disponibilitățile bănești din conturile în lei și în valută, se divid în disponibilități din conturi curente și din acreditive.

Disponibilitățile din conturile curente servesc la efectuarea diferitelor categorii de plăți, la alimentarea acreditivelor, etc. Reîntregirea acestor disponibilități se face prin intermediul încasărilor de la terți, al creditelor contractate de la bănci, al depunerilor de numerar din casieria unității,etc.

Acreditivele reprezintă acele mijloace bănești rezervate la bancă într-un cont distinct, la dispoziția unui furnizor. Din aceste acreditive urmează să se facă plata furnizorului pe măsura efectuării livrărilor de bunuri, executării lucrărilor sau prestării serviciilor. Acreditivele au și rolul de a asigura (garanta) plata în favoarea furnizorului.

c) *Alte valori de trezorerie* se individualizează sub forma timbrelor fiscale și poștale, tichetelor și biletelor de călătorie, biletelor de tratament și odihnă, bonurile valorice (bonuri cu valoare fixă), etc.

d) *Valorile de încasat și avansurile de trezorerie*. În categoria valorilor de încasat sunt incluse cecurile și efectele comerciale primite de la clienți și care urmează a fi încasate. Avansurile de trezorerie reflectă sumele acordate unor persoane și care urmează a fi justificate sau restituite.

2.2.2. Structurile bilanțiere de pasiv

Elementele de pasiv reflectă modul de acoperire şi de finanţare a activelor patrimoniale. Pentru procurarea bunurilor economice, o unitate patrimonială utilizează:

- finanțarea proprie sau capitalul propriu care reflectă şi *drepturile* întreprinzătorilor sau acționarilor asupra patrimoniului;
- finanțarea străină sau capitalul străin care reflectă şi *obligațiile* unității patrimoniale față de terți.

Corespunzător celor două modalități de finanțare, pasivul patrimoniului se împarte în **capitaluri proprii** şi **datorii**. La acestea se adaugă pasivele sub forma **provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli**.

Exigibilitatea surselor de finanțare se referă la termenul lor de decontare. În raport cu gradul de exigibilitate, pasivele se grupează în **capital permanent** şi **datorii pe termen scurt sau curente.**

2.2.2.1. Capitalurile proprii

Capitalurile proprii corespund finanțării proprii a bunurilor economice aflate în circuitul patrimonial al unității. În structura capitalurilor proprii sunt cuprinse: capitalul individual sau social, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele întreprinderii, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului, subvențiile pentru investiții, provizioanele reglementate şi fondurile proprii cu scop determinat.

Capitalul individual sau social se constituie la înființarea societăților comerciale prin aportul personal al proprietarului sau asociaților şi acționarilor. Acest aport poate fi în numerar sau în natură (imobilizări, stocuri, etc.).

Capitalul social se subdivide în:

- ***capitalul subscris şi nevărsat***, ce reflectă partea de capital care, deşi a fost subscrisă, nu a fost încă pusă la dispoziția unității patrimoniale;
- ***capitalul subscris şi vărsat*** reflectă partea din capitalul subscris care a fost pusă efectiv la dispoziția unității patrimoniale.

Pe parcursul desfăşurării activității unei societăți comerciale au loc operațiuni de majorare şi de reducere a capitalului social.

Majorarea capitalului social are loc pe calea emisiunilor de noi acțiuni, a aportului întreprinzătorilor, a fuziunilor şi prin operațiuni interne de capitalizare (încorporarea de rezerve, capitalizarea profitului exercițiului precedent, transformarea obligațiunilor în acțiuni, etc).

Reducerea capitalului se efectuează prin:

- rambursarea către acționari și asociați a unei părți din capital, atunci când se consideră că acest capital este prea mare în raport cu volumul activității desfășurate;
- acoperirea pierderilor înregistrate în decursul exercițiilor financiare anterioare.

Primele legate de capital sunt determinate de operațiunile de creştere a capitalului prin noi aporturi sau prin fuziuni. Primele legate de capital cuprind:

- **primele de emisiune;**
- **primele de fuziune;**
- **primele de aport.**

În cazul aporturilor noi, ***primele de emisiune*** şi cele privind aportul în natură se creează ca diferență între prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) şi valoarea nominală a acțiunilor (mai mică). Această diferență este determinată de raportul cerere-ofertă de pe piață şi de faptul că noii acționari trebuie să plătească, cu ocazia intrării în societate, o cotă parte din rezervele, rezultatele şi fondurile acumulate de societate.

Primele de fuziune apar în cazul fuzionării mai multor societăți (operațiune care presupune emisiunea de noi acțiuni) şi reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor şi valoarea lor nominală.

Primele de aport apar în cazul creşterii capitalului social prin aport în natură. După evaluarea acestui aport se calculează numărul de acțiuni noi care trebuie emise. Primele de aport se determină ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor şi valoarea lor nominală.

Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile sau minusurile create prin reevaluarea oricărui activ. În urma operațiunilor de reevaluare are loc o creştere sau o micşorare a valorii activelor față de valoarea contabilă anterioară, creşterea fiind considerată sigură şi durabilă.

Odată constituite, rezervele din reevaluare sunt menținute atâta timp cât bunurile la care se referă nu au fost amortizate sau vândute. Pe măsura amortizării, diferențele din reevaluare sunt utilizate pentru creşterea capitalului social sau transferate la rezultatul reportat, în raport cu prevederile legii.

Rezervele întreprinderii se constituie în principal prin acumularea profitului din exercițiile financiare precedente. În mod excepțional, rezervele se pot constitui şi din alte elemente ale situației nete cum sunt diferențele din reevaluare şi primele de capital.

Rezervele sunt structurate în: rezerve legale, rezerve statutare şi alte rezerve.

Rezervele legale sunt impuse de legislația unor țări şi se constituie anual într-o anumită proporție din profitul net sau din primele de capital. Rezervele legale sunt destinate protejării capitalului în situația în care unele exerciții financiare se încheie cu pierderi.

Rezervele statutare se aseamănă cu rezervele legale, cu deosebirea că modul lor de constituire nu este stabilit prin lege, ci este precizat prin statutul societății comerciale şi prin contractul dintre asociați sau acționari. Aceste rezerve nu pot fi diminuate decât după modificarea statutului societății.

Alte rezerve sunt constituite de către societățile comerciale din profitul net, de obicei, prin hotărârea Adunării Generale a Acționarilor. Aceste rezerve sunt destinate pentru finanțare unor investiții în imobilizări corporale, pentru distribuirea de dividende în exercițiile financiare încheiate cu pierderi, pentru răscumpărarea de către societate a propriilor acțiuni, în vederea reducerii capitalului social.

Rezultatele pozitive sau negative reportate din anii precedenți, a căror repartizare sau acoperire a fost amânată de AGA, sunt incluse în categoria capitalurilor proprii.

Rezultatul net al exercițiului financiar încheiat este de asemenea inclus în categoria capitalurilor proprii. De remarcat este faptul că, profitul net reprezintă o sursă proprie de finanțare până în momentul repartizării lui pe destinații conform legii sau statutului societății comerciale respective.

Subvențiile pentru investiții (subsidiile de capital) sunt resursele alocate de la bugetul de stat sau de către alte instituții interesate, în vederea finanțării unor lucrări de investiții în active imobilizate, lucrări care vor duce la crearea de noi locuri de muncă, la protecția mediului, etc.

Fondurile proprii reprezintă o formă a capitalurilor proprii cu o destinație bine determinată. Ele au caracterul unor rezerve cu o destinație delimitată. Principalele categorii de fonduri sunt:

- *fondul de dezvoltare* este destinat acoperirii cheltuielilor ocazionate de procurarea unor noi imobilizări corporale (cheltuieli cu investițiile) și se constituie din profitul obținut, din amortizarea imobilizărilor și din alte surse.
- *fondul de participare la profit* se constituie pe seama profitului net și este destinat acoperirii stimulentelor suplimentare (premiilor) care se acordă salariaților.
- *alte fonduri* care se constituie din profit și sunt destinate acoperirii altor nevoi ale unității patrimoniale.

2.2.2.2. Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli

Aceste provizioane se constituie tot pe seama cheltuielilor, la sfârșitul exercițiului, când se constată probabilitatea producerii unor pierderi sau cheltuieli. În exercițiul financiar următor, indiferent dacă s-a realizat sau nu riscul sau dacă cheltuiala a devenit exigibilă, aceste provizioane se anulează prin reluarea lor la venituri. Aceste provizioane sunt impuse de necesitatea aplicării principiului prudenței în evaluarea patrimoniului. În exercițiul în care au fost constituite aceste provizioane au fost mărite cheltuielile, iar în exercițiul următor când are loc anularea lor, se măresc veniturile, ceea ce determină o decalare în timp a impozitului pe profit și a dividendelor.

Astfel de provizioane se constituie pentru: litigii (când se constată probabilitatea pierderii unui proces în curs de desfășurare), cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții (cheltuieli cu reparațiile), garanții acordate clienților, pierderi din operațiuni de schimb valutar.

2.2.2.3. Datoriile sau capitalul străin

Datoriile exprimă resursele sau capitalurile furnizate de terți pentru care unitatea patrimonială trebuie să acorde un echivalent valoric sau o prestație. Persoanele fizice sau juridice față de care unitatea are obligații bănești sunt denumite generic *creditori*. Creditorul reprezintă acea persoană fizică sau juridică, care în cadrul unui raport patrimonial a avansat o valoare economică, urmând să primească o contraprestație sau un echivalent valoric.

Datoriile sunt reflectate de contabilitate din momentul nașterii lor și până în momentul rambursării, restituirii sau plății acestora către terți. Majoritatea datoriilor sunt purtătoare de dobânzi. Din masa patrimonială a datoriilor, mai semnificative sunt următoarele: datoriile financiare, datoriile

comerciale, datoriile fiscale, salariale şi sociale, datoriile privind relațiile de decontare cu asociații şi creditorii diverşi.

Datoriile financiare cuprind creditele primite de la bancă şi alte instituții de credit, precum şi împrumuturile din emisiunea de obligațiuni.

Creditele bancare şi cele primite de la alte instituții de credit cuprind creditele pe termen lung, mediu şi scurt. Aceste credite, numite şi credite de trezorerie, sunt purtătoare de dobândă şi sunt garantate cu activul unității patrimoniale. Ele sunt destinate finanțării investițiilor şi cheltuielilor curente privind activitatea de exploatare a unității.

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni mai sunt denumite şi împrumuturi obligatare. Societățile comerciale care au nevoie de un împrumut pe termen lung, emit titluri de credit numite obligațiuni, pe care le supun subscripției publice (direct sau prin intermediul instituțiilor specializate). Cumpărătorii acestor obligațiuni beneficiază de dobânzi stimulative sau de alte avantaje.

Pentru emitent aceste obligațiuni reprezintă un împrumut obținut, iar pentru cumpărător un titlu de plasament.

Datoriile comerciale apar în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii pentru aprovizionări de bunuri materiale, lucrări şi servicii. Noțiunea generică de *furnizori* exprimă în contabilitate datoria unei întreprinderi care s-a aprovizionat cu bunuri şi servicii, plata lor urmând să se facă ulterior (credit comercial). Dacă plata acestor obligații se face prin efecte de comerț (cambii) acceptate de către furnizor, atunci aceste obligații față de ei sunt cunoscute sub denumirea de efecte de plată. Prin aceste efecte, beneficiarii de bunuri şi servicii recunosc că datorează furnizorilor o contrapartidă pentru livrările făcute.

Datoriile fiscale, salariale şi sociale includ obligațiile unității patrimoniale față de bugetul de stat şi bugetele locale, față de persoană şi față de organismele de asigurări sociale şi protecție socială.

Datoriile față de asociați reprezintă obligațiile față de acționari sau asociați pentru capitalul de rambursat (dividende de plată), precum şi datoriile în cadrul grupului privind fondurile puse direct sau indirect la dispoziția unității patrimoniale de către asociați.

Creditorii diverşi cuprind toate obligațiile care prin natura lor nu se includ în categoriile prezentate mai sus. Noțiunea generică de creditori

desemnează persoanele fizice sau juridice față de care unitatea patrimonială are anumite obligații bănești izvorâte din alte operațiuni decât cele legate de aprovizionarea cu bunuri și servicii.

2.2.3. Structuri privind valorile rectificative și valorile de regularizare

Valorile rectificative reprezintă poziții bilanțiere care corectează valoarea celorlalte structuri patrimoniale de bilanț, prin majorare sau diminuare, determinându-se în acest mod valoarea reală a activelor și pasivelor. Mai semnificative în acest sens sunt:

- *amortizările* exprimând reducerile de valoare privind activele imobilizate ca rezultat al folosirii sau nefolosirii acestora, se constituie pe seama cheltuielilor care se măresc în mod corespunzător.
- *ajustări pentru deprecierile de valoare* reprezintă structuri patrimoniale de pasiv constând în reducerea reversibilă (relativă) a valorii activelor, determinată de fenomene și operații imprevizibile (deprecierea valorii terenurilor, reducerea cursului de bursă al titlurilor de participare, crearea stocurilor fără mișcare sau cu mișcare lentă, etc.).
- *provizioane pentru creșterea valorii datoriilor* reprezintă structuri patrimoniale de pasiv create sub forma diferențelor dintre valoarea actuală mai mare a datoriilor și valoarea inițială a aceloraşi datorii.

Atât ajustările pentru deprecieri, cât și cele pentru creșteri de valoare, se creează pe baza cheltuielilor, influențând indirect rezultatul întreprinderii, asigurându-se astfel mijloacele necesare pentru a acoperi unele cheltuieli viitoare.

Valorile de regularizare sunt după caz, structuri patrimoniale de activ sau pasiv, și cuprind veniturile și cheltuielile constatate în avans în cursul exercițiului financiar, după caz se raportează direct la rezultatul exercițiului următor, precum și cheltuielile efectuate în cadrul exercițiului financiar, dar care se repartizează pe mai multe exerciții ulterioare.

Cheltuielile constatate în avans prin natura lor reprezintă: chiriile plătite în avans, taxele de locație, primele de asigurare și dobânzi plătite anticipat.

Cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții cuprind: cheltuielile privind reparațiile curente și reviziile tehnice, cheltuielile imprevizibile privind reparațiile capitale.

Veniturile înregistrate în avans includ toate veniturile provenite din încasarea anticipată a unor lucrări executate sau servicii prestate.

2.2.4. Prezentarea sintetică a activelor şi pasivelor patrimoniale

Structura activelor şi pasivelor patrimoniale este de o mare diversitate şi complexitate, dar poate fi prezentată sintetic astfel:

2.2.4.1. Active patrimoniale

I. Active imobilizate

A. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de cercetare-dezvoltare
3. Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare
4. Fond comercial
5. Alte imobilizări necorporale

B. Imobilizări corporale

1. Terenuri
2. Mijloace fixe

C. Imobilizări financiare

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Interesele de participare
3. Creanțele imobilizate

II. Active circulante

A. Stocurile

1. Materii prime
2. Materiale consumabile
   - Materiale auxiliare
   - Combustibili
   - Piese de schimb
3. Obiecte de inventar
4. Baracamente şi amenajări provizorii
5. Producția în curs de execuție
6. Semifabricate
7. Produse finite
8. Mărfuri
9. Ambalaje
10. Animale şi păsări
11. Stocuri aflate la terți

B. Alte active circulante

1. Creanțele sau valorile în curs de decontare
   Avansuri acordate furnizorilor
   Clienți
   Efecte comerciale de primit (trata, biletul la ordin)
   Decontări cu asociații privind capitalul
   Alte creanțe
2. Plasamentele şi disponibilitățile băneşti
   Plasamentele
   - Titluri de plasament
   - Instrumente de trezorerie

   Disponibilitățile băneşti
   - Casa
   - Disponibilități în conturile curente
   - Acreditive

   Alte valori de trezorerie
   Valori de încasat şi avansuri de trezorerie

III. Active de regularizare

2.2.4.2. Pasive patrimoniale

I. Capitaluri proprii
1. Capitalul individual sau social
2. Primele legate de capital
3. Rezervele din reevaluare
4. Rezerve
5. Rezultatul exercițiului
6. Rezultatul reportat
7. Fonduri

II Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

III Datorii
1. Împrumuturi şi datorii asimilate
   Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
   Credite bancare
   Împrumuturi din imobilizări sau alte valori similare preluate din patrimoniu
2. Furnizori şi conturi asimilate
3. Alte datorii

2.3. Modificări bilanțiere

2.3.1. Tipuri de modificări privind activul şi pasivul unității patrimoniale

Activitățile desfăşurate de unitățile patrimoniale implică modificări atât în activul, cât şi în pasivul acestora. Modificările respective sunt determinate de operațiile economice şi financiare care au loc în masa patrimoniului. Ca exemplu de operații economice şi financiare care au loc în activitatea unității patrimoniale pot fi enumerate: aprovizionarea cu materii prime de la furnizori, darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, plata salariilor cuvenite angajaților, plata lucrărilor şi serviciilor executate de terți, virarea la bugetul statului a impozitului pe salarii, încasarea prin bancă a contravalorii produselor finite livrate clienților, restituirea unui credit bancar pe termen scurt, etc.[4] Aceste operații economice şi financiare produc continuu modificări în volumul şi structura elementelor patrimoniale ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor din bilanț corespunzător elementelor respective. Indiferent de elementele patrimoniale modificate, ele se prezintă sub formă de creşteri sau micşorări, dar se menține egalitatea bilanțieră:

TOTAL ACTIV = TOTAL PASIV

Există operații economice şi financiare care produc modificări numai în structura elementelor de activ, în sensul creşterii unui element, şi concomitent şi cu acceaşi sumă se micşorează un alt element, totalul activului rămânând nemodificat. Alte operații economice şi financiare produc modificări numai în structura elementelor de pasiv, adică în structura surselor de finanțare, în sensul creşterii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează un alt element, totalul pasivului rămânând nemodificat.

Unele operații economice şi financiare produc modificări concomitente şi cu aceeaşi sumă atât în structura, cât şi în volumul elementelor patrimoniale din activul şi pasivul bilanțului, în sensul creşterii unui element de activ şi a unui element de pasiv sau în sensul scăderii unui element de activ şi a unui element de pasiv, totalul bilanțului modificându-se în acelaşi sens, dar menținându-se egalitatea bilanțieră.

---

[4] A. Răduți, L. Jalbă, *Contabilitatea în comerț şi turism*, Editura Sylvi, Bucureşti, 2004, pag. 55

Din punct de vedere al modului cum influențează conturile şi totalurile bilanţului, cele patru tipuri de operații economice se pot grupa în două categorii şi anume:

- operații economice care produc modificări numai în structura activului şi pasivului, fără a influența volumul (totalul) bilanțului, în această grupă încadrându-se primele două tipuri de operațiuni. Aceste modificări se numesc *modificări de structură,* şi
- operații economice care produc modificări atât în structura activului şi pasivului, cât şi în volumul (totalul) bilanțului, în această grupă încadrându-se operațiunile de tipul III şi IV, şi se numesc *modificări de structură şi volum.*

2.3.2. Modificările de structură

Pentru evidențierea tipurilor de modificări privind activul şi pasivul unității patrimoniale, se porneşte de la un bilanț inițial simplificat cu un număr redus de posturi.

Tabelul 2.4.

ACTIV BILANȚ INIȚIAL PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Posturi	Solduri inițiale
Utilaje	1500	Capital social	2500
Mărfuri	2000	Rezerve	500
Materii prime	500	Furnizori	1800
Clienți	1000	Creditori diverşi	280
Conturi curente la bănci	80		
TOTAL ACTIV	5080	TOTAL PASIV	5080

Din acest bilanț inițial se constată că totalul activului este egal cu totalul pasivului, adică se respectă ecuația dublei reprezentări a patrimoniului (A = P).

În perioada de gestiune care urmează după întocmirea bilanțului inițial, se presupune că au loc diverse operații economico-financiare.

2.3.2.1. Modificări bilanțiere de activ

Operația I. Se încasează de la clienți în contul de disponibil de la bancă al unității, suma de 500 lei. În urma acestei operații se produce o creştere în activul bilanțului la postul "Conturi curente la bănci" cu suma de 500 lei reprezentând creşterea disponibilităților în contul de la bancă al întreprinderii, şi concomitent şi cu aceeaşi sumă o micşorare tot în activul

bilanțului la postul "Clienți", şi anume de la 1.000 lei la 500 lei, care reprezintă micşorarea dreptului de creanță a unității asupra clienților.

Bilanțul contabil întocmit după efectuarea şi înregistrarea acestei operații economice se prezintă astfel:

Tabelul 2.5.

BILANȚ CONTABIL
întocmit după efectuarea operației I

-lei-

ACTIV — BILANȚ INIȚIAL — PASIV

Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârşitul perioadei)	Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârşitul perioadei)
-Utilaje	1500	-	1500	-Capital social	2500	-	2500
-Mărfuri	2000	-	2000				
-Materii prime	500	-	500	-Rezerve	500	-	500
				-Furnizori	1800	-	1800
-Clienți	1000	-500	500	-Creditori diverşi	280	-	280
-Conturi curente la bănci	80	+500	580				
TOTAL ACTIV	5080	0	5080	TOTAL PASIV	5080	0	5080

Din noul bilanț se observă că față de bilanțul precedent, operația economică a produs modificări numai în activ, adică în structura mijloacelor economice, pasivul, respectiv sursele de finanțare rămânând neschimbate. Întrucât s-a majorat un post din activ şi concomitent şi cu aceeaşi sumă s-a micşorat alt post tot din activ, totalul activului, şi deci al bilanțului, au rămas nemodificate.

Dacă în ecuația dublei reprezentări se introduc modificările determinate de influența operației I, pe care o notăm cu "x", se constată că egalitatea bilanțieră se menține, aşa cum rezultă din următoarea ecuație:

$$A + x - x = P$$

De unde, dacă se reduce + x cu –x, rezultă că:

$$\mathbf{A = P}$$

Înlocuind în această ecuație datele care au stat la baza operației I, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

$$5080A + 500 - 500 = 5080\ P$$

deci, 5080AI = 5080PI

2.3.2.2. Modificări bilanțiere de pasiv

Operația II. Se înregistrează majorarea capitalului social cu 300 lei pe seama rezervelor existente. În urma acestei operații economice se produce o creștere a pasivului bilanțier la postul "Capital social" cu suma de 300 lei, și anume, de la 2.500 lei la 2.800 lei, reprezentând creșterea capitalului social și concomitent și cu aceeași sumă, a avut loc o scădere a pasivului la postul "Rezerve" de la 500 lei la 200 lei, care reprezintă diminuarea rezervelor.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații se prezintă astfel:

Tabelul 2.6.

BILANȚ CONTABIL
întocmit după înregistrarea operației II

-lei-

ACTIV — PASIV

Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârșitul perioadei)	Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârșitul perioadei)
-Utilaje	1500	-	1500	-Capital social	2500	+300	2800
-Mărfuri	2000	-	2000				
-Materii prime	500	-	500	-Rezerve	500	-300	200
				-Furnizori	1800	-	1800
-Clienți	1000	-	500	-Creditori diverși	280	-	280
-Conturi curente la bănci	80	-	580				
TOTAL ACTIV	5080	0	5080	TOTAL PASIV	5080	0	5080

Rezultă că față de bilanțul întocmit anterior, operația II a produs modificări numai în pasiv, adică în structura surselor de finanțare, activul, respectiv mijloacele economice, rămânând neschimbate. Deoarece s-a majorat un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post, totalul pasivului și deci al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă la ecuația dublei reprezentări se introduc modificările produse de operația II, pe care le notăm cu "Y", se constată că egalitatea bilanțieră se menține:

$$A = P + Y - Y$$

De unde, reducând + y cu – y rezultă că **A = P**

- Înlocuind în ecuația dublei reprezentări modificările produse de operația II, rezultă:

5080AI = 5080PI + 300 - 300,
deci, 5080AII = 5080PII

2.3.3. Modificări bilanțiere de structură şi volum

2.3.3.1. Modificări bilanțiere în sensul creşterii activului şi pasivului

Operația III. Se primeşte un credit bancar pe termen scurt în sumă de 2.000 lei.

În urma acestei operații se produce o creştere în activul bilanțului la postul "Conturi curente la bănci" cu 2.000 lei, şi anume de la 580 lei la 2.580 lei, reprezentând creşterea disponibilităților din contul de la bancă al întreprinderii. Concomitent şi cu aceeaşi valoare are loc o creştere în pasivul bilanțului la postul "Credite bancare pe termen scurt" şi anume de la 0 lei la 2.000 lei, reprezentând creşterea obligației față de bancă, de a restitui creditul primit. Bilanțul întocmit după efectuarea şi înregistrarea operației se prezintă ca în tabelul 2.7

Tabelul 2.7.

Bilanț contabil,
încheiat după înregistrarea operației III

-lei-

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârşitul perioadei)	Posturi	Solduri inițiale (sume la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sume la sfârşitul perioadei)
-Utilaje	1500	-	1500	-Capital social	2800	-	2800
-Mărfuri	2000	-	2000				
-Materii prime	500	-	500	-Rezerve	200	-	200
				-Furnizori	1800	-	1800
-Clienți	500	-	500	-Creditori diverşi	280	-	280
-Conturi curente la bănci	580	+2000	2580				
				-Credite bancare pe termen scurt	-	+2000	2000
TOTAL ACTIV	5080	2000	7080	TOTAL PASIV	5080	2000	7080

Se constată că față de bilanțul întocmit după a doua operație, în acest bilanț operația înregistrată a produs modificări în ambele părți ale sale, adică atât în activul acestuia, respectiv în structura bunurilor economice, cât și în pasivul său, adică în structura surselor de finanțare, în sensul creșterii concomitente și cu aceeași sumă a unui element de activ și a unui element de pasiv. În aceste condiții, totalul bilnațului, adică al activului și pasivului a crescut cu aceeași sumă, deci s-a modificat și volumul elementelor patrimoniale, dar egalitatea bilanțieră se menține.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după operația anterioară se introduc modificările determinate de operația III , pe care le notăm cu "z", aceasta are forma:

$$A + z = P + z$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația III, egalitatea bilanțieră se menține astfel:

5080AII + 2000 = 5080PII + 2000

deci, 7080AIII = 7080PIII

2.3.3.2. Modificări bilanțiere în sensul scăderii activului și pasivului

Operația IV. Se achită din contul curent de la bancă o datorie față de furnizor în sumă de 1.800 lei.

În urma acestei operații se produce o micșorare în activul bilanțului la postul "Conturi curente la bănci" cu suma de 1.800 lei, și anume de la 2580 lei la 780 lei, reprezentând micșorarea disponibilităților băneşti ale unității de la bancă, și concomitent și cu aceeași sumă are loc o micșorare în pasivul bilanțului la postul "Furnizori", și anume de la 1.800 lei la 0 lei, reprezentând scăderea datoriilor față de furnizor. Bilanțul întocmit după înregistrarea operației IV se prezintă astfel:

Tabelul 2.8.

Bilanț contabil
încheiat după înregistrarea operației IV

-lei-

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri inițiale (sold la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sold la sfârşitul perioadei)	Posturi	Solduri Inițiale (sold la începutul perioadei)	Modificări	Solduri finale (sold la sfârşitul perioadei)
-Utilaje	1500	-	1500	-Capital social	2800	-	2800
-Mărfuri	2000	-	2000				
-Materii prime	500	-	500	-Rezerve	200	-	200
				-Furnizori	1800	-1800	-
-Clienți	500	-	500	-Creditori diverşi	280	-	280
-Conturi curente la bănci	2580	-1800	780	-Credite bancare pe termen scurt	2000	-	2000
TOTAL ACTIV	7080	1800	5280	TOTAL PASIV	7080	1800	5280

Din acest bilanț reiese că operația IV a produs modificări tot în ambele părți ale acestuia ca şi operația precedentă, adică atât în activ în structura mijloacelor economice, cât şi în pasiv în structura surselor de finanțare, dar în sensul scăderii concomitente şi cu aceeaşi sumă a unui post de activ şi a altuia de pasiv. În aceste condiții totalul bilanțului, adică al activului şi pasivului a scăzut cu aceeaşi sumă, modificându-se astfel şi volumul elementelor patrimoniale, dar menținându-se egalitatea bilanțieră.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după efectuarea operației III se intoduc modificări determinate de influența operației IV, pe care le notăm cu "v", se constată că egalitatea bilanțieră se menține, astfel:

$$A - v = P - v$$

Înlocuind în această ecuație datele de la operația IV, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

$$7080A_{III} - 1800 = 7080P_{III} - 1800$$
$$\text{deci, } 5280A_{IV} = 5280P_{IV}$$

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului şi pasivului unității patrimoniale, egalitatea bilanțieră se menține permanent. Aceasta întrucât în cadrul fiecărei operații economice s-a produs de fiecare dată, concomitent şi cu

aceeaşi sumă, o dublă modificare; de sens contrar atunci când au fost influenţate posturile din aceeaşi parte a bilanţului şi s-au adunat, respectiv scăzut din totalul bilanţului.

Tabelul 2.9.

Bilanţ contabil final

-lei-

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri iniţiale (soid ia începutul perioadei)	Modificari	Solduri finale (soid ia sfârşitul perioadei)	Posturi	Solduri Iniţiale (soid ia începutul perioadei)	Modificari	Solduri finale (soid ia sfârşitul perioadei)
-Utilaje	1500	-	1500	-Capital social	2500	+300	2800
-Mărfuri	2000	-	2000				
-Materii prime	500	-	500	-Rezerve	500	-300	200
				-Furnizori	1800	-1800	-
-Clienţi	1000	-500	500	-Creditori diverşi	280	-	280
-Conturi curente la bănci	80	+500 +2000 -1800	780	-Credite bancare pe termen scurt	-	+2000	2000
TOTAL ACTIV	5080	200	5280	TOTAL PASIV	5080	200	5280

Bilanţul final cuprinde soldurile iniţiale, modificările şi soldurile finale şi demonstrează menţinerea permanentă a egalităţii bilanţiere.

Din această schemă se observă că bilanţul reflectă la un moment dat situaţia nouă a elementelor patrimoniale de activ şi pasiv ale unităţii patrimoniale.

2.4. Contul de rezultate

2.4.1. Modelarea patrimoniului prin contul de rezultate

Activitățile economice și societățile consumatoare de resurse și producătoare de rezultate care provoacă transformări în masa patrimoniului, sunt descrise și analizate prin *contul de profit și pierdere* sau *contul de rezultate*.

Consumurile de mijloace economice, de resurse, și producerea de rezultate sunt *mișcări complexe*, care provoacă transformări atât în *volumul* cât și în *structura patrimoniului.*

De regulă, veniturile și cheltuielile nu sunt egale între ele, și ca urmare se înregistrează o modificare a volumului patrimoniului. Ecuația generală este de forma:

CHELTUIELI ± REZULTAT = VENITURI

În determinarea rezultatului este esențială identificarea momentului când o activitate desfășurată de întreprindere ocazionează o cheltuială sau generează un venit.

Cheltuielile desemnează în expresie valorică operațiunile patrimoniale referitoare la cumpărarea și utilizarea bunurilor economice în cadrul activității desfășurate de unitatea patrimonială.

Veniturile exprimă raporturile patrimoniale privind bogăția obținută din activitatea desfășurată și din proprietatea deținută. Veniturile exercițiului corespund unei creșteri de active patrimoniale (creanțe sau disponibilități bănești), iar cheltuielile exercițiului determină o creștere a pasivului patrimonial. Cu alte cuvinte, veniturile apar ca o "sursă de îmbogățire" care duce la creșterea situației nete, iar cheltuielile reprezintă o "sărăcire" care determină o reducere a situației nete sau o depreciere a activelor.

Dacă în decursul unui exercițiu financiar veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, creșterea activelor patrimoniale este mai mare decât creșterea pasivelor patrimoniale, iar diferența dintre acestea reprezintă profitul exercițiului, care pentru restabilirea echilibrului patrimonial se adaugă la capitalurile proprii la pasiv.

Atât cheltuielile cât și veniturile pot fi grupate după diverse criterii, și anume: cel al naturii și cel al destinației cheltuielilor și veniturilor.

În raport *de natura lor*, cheltuielile sunt grupate pe feluri de activități în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare şi cheltuieli extraordinare, iar în cadrul lor pe elemente primare în raport de felul resurselor utilizate.

Astfel, în categoria *cheltuielilor de exploatare* sunt incluse: cheltuielile cu materiile prime, cheltuielile privind mărfurile, cheltuielile de personal, cheltuielile cu serviciile şi prestațiile executate de terți, cheltuielile cu impozite şi taxe, alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare cuprind: cheltuieli privind dobânzile, diferențe nefavorabile de curs valutar, pierderile din creanțe legate de participații, sconturile de decontare acordate unui client de către unitatea patrimonială şi alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile extraordinare sunt determinate de pierderile apărute în urma calamităților şi a altor evenimente similare. În categoria acestor cheltuieli sunt cuprinse provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, cele pentru deprecierea activelor.

Veniturile se diferențiază de asemenea pe feluri de activități în: venituri din exploatare, venituri financiare şi venituri extraordinare.

Veniturile din exploatare cuprind următoarele categorii de venituri: venituri provenite din vânzarea produselor finite, din vânzarea mărfurilor, venituri din producția de imobilizări, subvențiile de exploatare, venituri din servicii prestate şi lucrări executate şi alte venituri din activitatea de exploatare.

Veniturile financiare au următoarea structură: venituri din participații sub forma dividendelor şi a dobânzilor cuvenite; diferențe favorabile de curs valutar, sconturile obținute de unitatea patrimonială de la furnizorii săi, câştigurile nete din cesiunea valorilor mobiliare de plasament (diferența dintre prețul de vânzare mai mare şi prețul de cumpărare mai mic), alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare cuprind subvențiile pentru evenimente extraordinare şi altele asimilate.

În raport de destinația lor, veniturile se grupează în venituri din vânzări, alte venituri de exploatare, venituri financiare şi venituri extraordinare.

Prin compararea cheltuielilor cu veniturile se determină **rezultatul total**. Acesta îmbracă forma de profit, în situația în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, şi de pierdere în situația inversă.

2.4.2. Scheme privind contul de profit şi pierdere

Pentru modelarea structurilor de cheltuieli şi venituri se pot utiliza diverse scheme ce au la bază criteriul diferențierii cheltuielilor de exploatare în funcție de natura lor şi criteriul destinației cheltuielilor de exploatare.

În continuare vor fi prezentate două scheme ale contului de profit şi pierdere, şi anume:

a) *Schema sub formă de tabel bilateral* a contului de profit şi pierdere bazat pe clasificația cheltuielilor şi veniturilor în funcție de natura lor.

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
întocmit la .....

CHELTUIELI	Exercițiul		VENITURI	Exercițiul	
	N-1	N		N-1	N
1. Cheltuieli de exploatare			1.Venituri din exploatare		
2. Cheltuieli financiare			2.Venituri financiare		
3. Cheltuieli extraordinare			3.Venituri extraordinare		
4. Impozit pe profit					
5.REZULTATUL EXERCIȚIULUI (Profit cu + Pierdere cu -)					

Deşi sistematizează rezultatul prin prisma ecuației

CHELTUIELI ± REZULTAT = VENITURI

această formă a contului de profit şi pierdere nu asigură o delimitare a rezultatului după fiecare nivel de activitate.

O formă de prezentare a contului de profit şi pierdere care să asigure o delimitare după fiecare nivel de activitate este:

b) *Modelul listă* al contului de profit şi pierdere construit pe baza destinației cheltuielilor şi veniturilor, prezentat în continuare.

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

întocmit la.....

INDICATORI
I Venituri din exploatare
II Cheltuieli din exploatare
Rezultatul din exploatare (I-II)
• Profit sau
• Pierdere
.....
III Venituri financiare
IV Cheltuieli financiare
Rezultatul financiar (III-IV)
• Profit sau
• Pierdere
.....
Rezultatul curent al exercițiului (I+II+III+IV)
• Profit sau
• Pierdere
.....
V Venituri extraordinare
VI Cheltuieli extraordinare
Rezultatul extraordinar
• Profit sau
• Pierdere
A. Venituri totale (I+III+V)
B. Cheltuieli totale (II+IV+VI)
Rezultatul brut al exercițiului (I-II+III-IV+V-VI)
• Profit sau
• Pierdere
VII Impozit pe profit
VIII Rezultatul net al exercițiului (I-II+III-IV+V-VI-VII)

2.5. Probleme şi întrebări de control

1. Cum se realizează dubla reprezentare a patrimoniului?
2. Care este conţinutul şi structura bilanţului contabil?
3. Ce cuprind structurile bilanţiere de activ? Dar cele de pasiv?
4. Ce tipuri de modificări bilanţiere cunoaşteţi?
5. Definiţi modificările bilanţiere de structură şi ecuaţia acestor modificări.Exemplificaţi.
6. Definiţi modificările bilanţiere de structură şi volum şi ecuaţiile modificărilor respective.Exemplificaţi.
7. Cum se stabileşte rezultatul exerciţiului?
8. Care sunt criteriile de grupare a cheltuielilor şi veniturilor?
9. Prezentaţi schema sub formă de tabel bilateral a contului de profit şi pierdere.
10. Să se demonstreze modificările ce se produc asupra elementelor patrimoniale din bilanţ în urma operaţiilor prin:
    - analiza modificărilor produse de operaţiile economice asupra mărimii valorice a elementelor patrimoniale;
    - întocmirea bilanţului după fiecare operaţie economică.
11. Societatea comercială SMARLEL S.A. prezintă la începutul lunii ianuarie 2006 următorul bilanţ:

Bilanţ de deschidere
1 ianuarie 2006

ACTIV		PASIV	
Mijloace fixe	5000	Capital social	2500
Materii prime	1500	Rezerve	500
Produse în curs de execuţie	1000	Credite bancare pe termen lung	500
Produse finite	3000	Furnizori	1000
Clienţi	500	Credite bancare pe termen scurt	200
TOTAL ACTIV	11000	TOTAL PASIV	11000

În cursul lunii ianuarie au loc următoarele operaţii economice:
La 5 ianuarie:
a) se vând produse finite conform facturii, în sumă de 1500 lei
b) se încasează prin bancă, conform extrasului de cont, o creanţă clienţi în sumă de 2.000 lei
La 7 ianuarie:

a) se recepționează materii prime conform facturii, în sumă de 500 lei
b) se plătește prin bancă furnizorul de materii prime, conform extrasului de cont, în valoare de 500 lei

La 10 ianuarie:

a) se dau în consum materii prime, conform bonului de consum, în sumă de 1000 lei
b) se recepționează produse finite, pe baza raportului de producție, în sumă de 1000 lei

La 12 ianuarie:

a) conform ordinului de plată, se rambursează suma de 600 lei, reprezentând credite bancare pe termen lung ajunse la scadență
b) se ridică de la bancă suma de 500 lei, pe baza ceculuí de numerar.
c) se recepționează materiale consumabile, conform facturii, în sumă de 300 lei
d) se achită din casieria unității, conform chitanței, suma de 300 lei, furnizorului de materiale consumabile

La 17 ianuarie:

a) se emite o factură unui client în valoare de 1.150 lei reprezentând servicii prestate
b) se acordă un avans spre decontare, conform dispoziției de plată, unui salariat, în sumă de 150 lei

La 20 ianuarie:

a) se încasează factura de prestații în sună de 1.150 lei astfel:
   - 1.000 lei cu ordin de plată, conform extrasului de cont;
   - 150 lei cu numerar, conform chitanței.

CAPITOLUL III

EVALUAREA PATRIMONIULUI ÎN CONTABILITATE

3.1. Noțiunea şi principiile evaluării patrimoniului în contabilitate

3.1.1. Definirea evaluării

Înregistrarea operațiunilor economice care au loc în unitățile patrimoniale se face folosindu-se exprimarea bănească (valorică), deci evaluarea.

Evaluarea reprezintă un procedeu al metodei contabilității care constă în cunatificarea şi exprimarea valorică, în etalon bănesc, a existenței, mişcării şi transformării patrimoniului economic pentru a-l reflecta în contabilitate. Sunt evaluate astfel bunurile materiale, creanțele, obligațiile, cheltuielile şi veniturile, rezultatele financiare precum şi toate operațiile economice ce au loc cu ele, folosndu-se în acest fel prețurile şi tarifele.

Ca procedeu al metodei contabilității, evaluarea este strâns legată de celelalte procedee, pentru a căror aplicare este necesară exprimarea valorică a operațiunilor economice. Astfel, contul de exemplu, nu se poate folosi decât dacă operațiile economice sunt exprimate valoric. La fel şi alte procedee cum ar fi inventarierea, nu pot fi realizate numai prin conjugarea etalonului cantitativ cu cel valoric. Conținutul evaluării constă în înmulțirea elementelor patrimoniale supuse evaluării exprimate cantitativ cu elemente băneşti concretizate în prețuri, tarife şi costuri.

3.1.2. Principiile evaluării în contabilitate

În scopul realizării unei imagini fidele a patrimoniului, a situației financiare şi a rezultatelor, la efectuarea evaluării se vor respecta următoarele principii: costul istoric, costul actual, valoarea realizabilă şi valoarea actualizată.

- *Principiul costului istoric* presupune următoarele:

- *activele* sunt contabilizate la nivelul lichidităţilor sau echivalentelor de lichidități plătite sau la nivelul valorii juste, în momentul achiziționării lor, corespunzătoare contrapartidei date pentru a le cumpăra;

- *datoriile* sunt contabilizate la nivelul valorii avantajelor primite în schimbul obligației întreprinderii la nivelul lichidității sau echivalentelor de lichidități ce se presupune că vor fi vărsate pentru achitarea obligației, în cursul activității ei.

- *Principiul costului actual* constă în aceea că:

- *activele* sunt contabilizate la nivelul valorii lichidităților sau echivalentelor de lichidități ce se presupune că vor fi vărsate pentru achitarea obligației, în cursul activității ei;

- *datoriile* sunt contabilizate la nivelul valorii neactualizate a lichidităților sau echivalentelor de lichidități care ar fi necesare în momentul evaluării pentru a achita obligația.

- *Principiul valorii realizabile*, conform căruia:

- *activele* sunt contabilizate la nivelul valorii lichidităților sau echivalentelor de lichidități ce ar putea să fie obținute în momentul evaluării, în urma vânzării acestor bunuri, în contextul unei cesiuni nelichidative;

- *datoriile* sunt contabilizate la nivelul valorii lor de decontare, adică la nivelul mărimii neactualizate a lichidităților sau echivalentelor de lichidități ce ar urma să fie plătite pentru a achita datoriile, în cursul normal al activității întreprinderii.

- *Principiul valorii actualizate*, conform căruia:

- *activele* sunt contabilizate la nivelul valorii actualizate a fluxurilor nete de lichidități pe care se presupune că le generează aceste elemente, în cursul normal al activității ei;

- *datoriile* sunt contabilizate la nivelul valorii actualizate a ieşirilor nete viitoare de lichidități ce ar fi consimțite pentru achitarea obligațiilor, în cursul normal al activității întreprinderii.

În întocmirea situațiilor financiare baza de măsurare cel mai des adoptată de întreprinderi este costul istoric. Aceasta poate fi combinată cu alte baze de măsurare. De exemplu, stocurile sunt de obicei evaluate la cea mai mică valoare dintre cost şi valoarea de realizarea netă, titlurile supuse operațiilor comerciale pot fi evaluate la valoarea de piață, iar datoriile privind pensiile sunt evaluate la valoarea lor actualizată.

În alegerea bazei de evaluare trebuie avut în vedere cine solicită evaluarea. Astfel, proprietarii întreprinderii şi eventualii cumpărători şi-ar dori cea mai realistă estimare a capitalurilor proprii ale entității patrimoniale în cauză, în condițiile în care continuitatea activității este asigurată.

Creditorii ar dori o evaluare mai prudentă, bazată pe cea mai scăzută estimare a valorii activelor individuale, în eventualitatea în care întreprinderea ar falimenta.

După 1990, pe măsura intensificării fenomenelor de mondializare a economiilor şi globalizării pieţelor financiare, evaluarea pe baza valorilor curente, şi în special, pe baza valorilor juste, au început să ocupe un loc important în raportarea financiară. În ţara noastră, în condiţiile inflaţioniste şi superinflaţioniste, lipsa de relevanţă a informaţiilor cuantificate în valori juste aduce probleme suplimentare sistemului de evaluare, mai ales pentru societăţile cotate la bursă.

3.1.3. Preţurile şi implicaţiile lor în contabilitate

Pentru evaluarea elementelor patrimoniale se pot folosi diverse costuri, preţuri sau tarife. Costurile sunt formate din totalitatea cheltuielilor efectuate în vederea obţinerii produselor, lucrărilor sau serviciilor. Ele se folosesc atât pentru evaluarea bunurilor achiziţionate din afara unităţii - *cost de achiziţie* - cât şi pentru cele fabricate în unitate - *cost de producţie*. De asemenea se mai utilizează *costul complet* sau *comercial* la care se evaluează bunurile obţinute din producţie proprie şi vândute în afara unităţii.

3.1.3.1. Costul de achiziţie

Cea mai mare parte a materiilor prime şi materialelor necesare obţinerii producţiei provine din achiziţii de la terţi. În principiu ele sunt evaluate la costul de achiziţie. Pentru bunurile materiale (imobilizări corporale şi stocuri) procurate cu titlu oneros, costul de achiziţie cuprinde următoarele elemente:

Preţul de cumpărare

+ cheltuielile de transport-aprovizionare (costul mijloacelor de transport)

+ cheltuielile de manipulare, încărcare-descărcare

+ cheltuielile cu montajul şi probele tehnologice (pentru mijloacele fixe)

+ impozitele şi taxele nerecuperabile (ex: primele de asigurare, taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată atunci când nu există dreptul de deducere a acesteia, etc.)

- reducerile de preţ cu caracter comercial primite de la furnizori (ex: reducere pentru defecte de calitate, pentru permanentizarea relaţiilor cu clienţii, etc).

= COST DE ACHIZIŢIE

Exemplu:

O societate comercială cumpără mărfuri în valoare de 3.000 lei. Pentru aducerea mărfurilor în unitate se efectuează cheltuieli de transport de 200 lei. Pe parcursul transportului mărfurile sunt asigurate, prima de asigurare fiind de 300 lei. Odată sosite în unitate, mărfurile sunt recepționate și transportate în depozit. Aceste activități ocazionează cheltuieli de 80 lei. Datorită faptului că societatea este un client permanent, primește o reducere comercială de 150 lei.

Rezolvare:

Preț de cumpărare	3.000 lei
+ Cheltuieli de transport (dus-întors)	200 lei
+ Cheltuieli privind prima de asigurare	300 lei
+ Cheltuieli de manipulare	80 lei
- Reducerea comercială	150 lei
= Cost de achiziție	3.430 lei

3.1.3.2. Costul de producție

Costul de producție cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile directe la care se adaugă celelalte cheltuieli directe de producție (ex: salariile muncitorilor direct productivi) precum și cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional (proporțional cu gradul de folosire a activității) asupra bunului produs în societatea comercială. De regulă, nu se includ în costul de producție:cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și cele financiare.

Elementele costului de producție sunt:

Costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile directe

+ alte cheltuieli directe de producție (salarii directe acordate muncitorilor de bază)

+ cota cheltuielilor indirecte de producție (cheltuieli privind regia de fabricație cum sunt: amortizarea utilajelor, reparația utilajelor, combustibilul consumat în scopuri tehnologice) determinate rațional ca fiind legate de fabricația bunului (ex: cheltuieli înregistrate 10 lei, gradul de folosire a utilajului 90%, în costul de producție se include suma de 9 lei).

= COST DE PRODUCȚIE

Exemplu:

O societate comercială are o secție de producție în care fabrică produsul A. În acest scop se achiziționează materii prime în valoare de 1.000 lei şi materiale consumabile directe în valoare de 200 lei. Salariile muncitorilor direct productivi se ridică la 400 lei, iar cheltuielile de transport cu materiile prime la 200 lei. Cheltuielile cu amortizarea utilajelor folosite sunt de 500 lei, cele cu combustibilul 100 lei, iar cele cu energia electrică 300 lei. Gradul de folosire a utilajelor este de 80%.

Rezolvare:

Costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumabile directe	1.400 lei
Preț de cumpărare materii prime	1.000 lei
+ Cheltuieli de transport	200 lei
Cost de achiziție materii prime	**1.200 lei**
Preț de cumpărare materiale consumabile	200 lei
Cost de achiziție materiale consumabile	**200 lei**
+ Alte cheltuieli directe de producție	400 lei
Salariile muncitorilor direct productivi	400 lei
+ Cota cheltuielilor indirecte de producție	720 lei
Cheltuieli cu amortizarea	400 lei
5.000.000 le X 80% = 4.000.000 lei	
Cheltuieli cu combustibilul	80 lei
1.000.000 lei X 80% = 800.000 lei	
Cheltuieli cu energia	240 lei
3.000.000 lei X 80% = 2 400 000 lei	
= COST DE PRODUCȚIE	**2.520 lei**

3.1.3.3. Costul complet sau costul de desfacere

În prezent, există întreprinderi care determină prețul de vânzare al producției obținute, pornind de la costul de producție complet şi adăugând cheltuielile de desfacere şi de marjă de profit prestabilit.

Această situație nu corespunde realității economice, deoarece prețul de vânzare nu se formează în întreprindere, ci în afara ei, pe piață, la confruntarea cererii cu oferta. De aceea, se impune aprecierea costului de producție nu atât prin prisma eforturilor trecute, cât prin cea a eforturilor prezente.

Cu alte cuvinte, costul de producție complet trebuie să fie asociat producției vândute, astfel încât cheltuielile de producție să poată fi acoperite din veniturile obținute din vânzări, degajându-se o marjă de profit din activitatea productivă şi comercială a întreprinderii.

Elementele costului complet sau costului de desfacere sunt:

- costul de producţie al bunurilor livrate beneficiarilor
- cheltuielile de desfacere pentru bunurile livrate.

3.1.3.4. Prețurile şi tarifele

Prețurile reprezintă suma sau valoarea care se încasează pentru bunurile vândute. Pentru furnizori ele sunt prețuri de vânzare, iar pentru cumpărători ele reprezintă prețuri de cumpărare sau de achiziție. Prețurile pot fi prețuri cu ridicata sau prețuri cu amănuntul.

Prețurile cu ridicata sunt prețurile practicate de comercianții angrosişti şi se compun din următoarele elemente:

- costul complet al bunurilor vândute;
- profitul producătoarului;
- accizele pentru unele bunuri;
- taxa pe valoarea adăugată (TVA).

Prețurile cu amănuntul sunt prețurile la care se vând mărfurile către populație. Ele se compun din:

- prețuri cu ridicata;
- adaosul comercial.

Adaosul comercial practicat de unitățile care desfac bunurile este destinat acoperirii cheltuielilor de circulație al acestora şi realizării unei rate a profitului stabilit în condiții de concurență.

Bunurile se mai pot evalua la prețul pieței, adică suma la care se poate procura bunul în ziua evaluării în funcție de formarea prețurilor pe baza cererii şi ofertei.

Tarifele sunt elementele băneşti, asemănătoare prețurilor, cu ajutorul cărora se evaluează lucrările executate şi serviciile prestate, precum şi munca depusă de personalul unității. Tarifele se formează asemănător cu prețurile, dar se porneşte de la costurile de producție şi nu de la cel complet, deoarece lucrările şi serviciile nu necesită cheltuieli de desfacere.

Valorile au acelaşi conținut şi rol în evaluare ca şi prețurile, dar ele țin seama de prețul pieței la un moment dat.

Principiul general de evaluare a elementelor patrimoniale în vederea evaluării în contabilitatea curentă constă în evaluarea la *cost istoric* denumit şi *valoare contabilă*.

Costul istoric poate fi exprimat concret în oricare din elementele arătate mai sus în funcție de momentul evaluării.

3.1.4. Formele de evaluare a elementelor patrimoniale

Evaluarea elementelor patrimoniale în contabilitate se diferențiază în raport de momentul efectuării, natura elementelor patrimoniale şi a operațiilor care modifică masa patrimoniului. Astfel, în raport de *momentul când se efectuează*, evaluarea se face :

- la intrarea bunurilor în patrimoniu;
- la ieşirea lor din patrimoniu sau la trecerea în consum;
- la inventariere;
- cu prilejul închiderii exercițiului economico-financiar.

3.1.4.1. Evaluarea la intrarea în patrimoniu

Evaluarea la intrarea sau la prima înregistrare în contabilitate se face în funcție de modul lor de dobândire, astfel:

- bunurile aduse ca aport în natură cu ocazia constituirii sau fuzionării unor unități patrimoniale se evaluează la valoarea prevăzută în actul de evaluare, determinată prin expertiză tehnică, denumită valoare de aport.
- bunurile dobândite cu titlu gratuit sau prin donație se evaluează la valoarea de utilitate în funcție de prețul pieței, starea sau amplasarea bunurilor. Valoarea de utilitate reprezintă prețul presupus că îl acceptă un client, în funcție de utilitatea bunurilor pentru unitatea respectivă.
- bunurile dobândite cu titlu oneros (contra plată) se evaluează la costul de achiziție.
- bunurile obținute din producție proprie de către unitatea patrimonială respectivă se evaluează la cost de producție efectiv.
- creanțele şi datoriile sunt evaluate şi înregistrate la valoarea lor nominală înscrisă în documentele justificative în care se consemnează dreptul de creanță sau datoriile.

Aceste valori cu care se înregistrează bunurile la intrarea în patrimoniu se numesc valori de intrare sau valori de înregistrare contabilă, adică costul istoric.

3.1.4.2. Evaluarea la ieşirea din patrimoniu sau la trecerea în consum

Bunurile ieşite din unități sau din depozite (vândute sau consumate) se evaluează şi se înregistrează (se scad din gestiune) la valoarea lor de intrare numită şi *valoare contabilă* sau *cost istoric*.

Întrucât prețurile unitare şi implicit valoarea de intrare pentru acelaşi bun pot diferi de la o intrare la alta, apar dificultăți în identificarea valorii contabile de intrare pentru bunurile ieşite, deoarece ordinea ieşirilor poate să difere de ordinea intrărilor. În această situație, pentru alegerea prețurilor unitare care să fie utilizate pentru evaluarea bunurilor la ieşire, se practică una din următoarele metode:

- **Metoda primei intrări-primei ieşiri "FIFO"** potrivit căreia costul unitar de achiziție al primei intrări (lot) se atribuie primei ieşiri. După epuizarea primului lot, evaluarea se face la costul de achiziție al celui de-al doilea lot intrat, etc. Metoda prezintă avantajul că în perioadele de inflație apare un profit brut mai mare decât cel real şi unitatea va plăti impozit pe profit mai mare;
- **Metoda ultimului intrat-primului ieşit "LIFO"**, adică pentru ieşiri se atribuie costuri de achiziție în ordinea inversă intrărilor. Astfel, primele cantități ieşite se evaluează la prețul de achiziție al ultimei intrări şi după epuizarea lotului, care trece la prețurile lotului achiziționat înaintea acestuia, etc. Această metodă prezintă dezavantajul că în perioadele de inflație are loc micşorarea profitului real al unității.
- **Metoda costului mediu ponderat „CMP"**, calculat după fiecare intrare conform următoarei formule:

$$CMP = \frac{\text{Valoarea stocului inițial + Valoarea intrărilor}}{\text{Cantitatea din stocul inițial + Cantitatea intrată}}$$

CMP x Cantitatea ieşită = Valoarea materialelor ieşite

Exemplu: la o societate comercială, situația intrărilor şi ieşirilor la produsul Y se prezintă astfel:

Intrări la	01.I N	100 kg	x 1,5 lei
	10 I N	50 kg	x 2 lei
	15 I N	80 kg	x 2,2 lei
	25 I N	200 kg	x 2,5 lei
Ieşiri la	14 I N	110 kg	x ? lei
	26 I N	300 kg	x ? lei

La sfârşitul lunii valoarea ieşirilor calculată conform celor trei metode se prezintă astfel:

Evaluare FIFO

Prima ieşire 100 kg x 1,5 lei =150 lei
10 kg x 2 lei = 20 lei
110 kg 170 lei

A doua ieşire 40kg x 2 lei = 80 lei
80 kg x 2,2 lei = 176 lei
180 kg x 2,5 lei = 450 lei
300 kg 706 lei

Evaluarea LIFO

Prima ieşire 50 kg x 2 lei = 100 lei
60 kg x 1,5 lei = 90 lei
110 kg 190 lei

A doua ieşire 200 kg x 2,5 = 500 lei
80 kg x 2,2 = 176 lei
20 kg x 1,5 = 30 lei
300 kg 706 lei

Evaluarea CMP calculat la sfârşitul lunii:

$$CMP=\frac{100\ kg\times1,5\ lei+50kg\times2\ lei+80kg\times2,2\ lei+200kg\times2,5\ lei}{100\ kg+50kg+80kg+200kg}$$

CMP = 2,15 lei
Valoarea de ieşire = (110 kg + 300 kg) x 2,15 = 882,93 lei

3.1.4.3. Evaluarea elementelor patrimoniale la inventariere

Cu ocazia inventarierii, elementele patrimoniale se evaluează la valoarea actuală de utilitate, denumită şi valoare de inventar.

Cu acest prilej valoarea de intrare respectiv valoarea contabilă sau costul istoric, se pune de acord cu rezultatele inventarierii. Astfel, valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea de utilitate stabilită cu prilejul inventarierii şi pot rezulta plusuri sau minusuri de valoare care

uneori pot fi numai latente sau probabile, datorită faptului că bunurile respective nu sunt încă vândute şi încasate.

Diferenţele între valoarea contabilă şi valoarea de inventar se soluţionează diferit pentru active şi respectiv pentru pasive.

În cazul elementelor de activ:

Diferenţele constatate în plus nu se înregistrează, iar activele se menţin înregistrate în contabilitate la valoarea lor de intrare sau contabilă (cost istoric).

Diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar şi cea de intrare reprezintă o depreciere care poate fi de două feluri: ireversibilă şi reversibilă.

- *Deprecierea ireversibilă* este specifică imobilizărilor şi se datorează uzurii fizice, morale sau altor cauze. Aceasta se înregistrează ca amortizare, iar imobilizările depreciate sunt menţinute în contabilitate la valoarea lor de intrare (cost istoric).
- *Deprecierea reversibilă* este specifică stocurilor de active circulante materiale, determinată de unele fenomene conjuncturale cum ar fi oscilaţia preţurilor pe piaţă. Ca urmare aceste deprecieri nu sunt definitive şi de aceea pentru ele se constituie ajustări, iar activele respective rămân înregistrate în contabilitate la valoarea de intrare sau contabilă (cost istoric).

În cazul elementelor de pasiv:

Diferenţele constatate în plus se înregistrează prin constituirea unui provizion, iar pasivele respective se menţin în contabilitate la valoarea lor de intrare sau contabilă (cost istoric).

Diferenţele constatate în minus nu se înregistrează.

Atât amortizările cât şi ajustările îndeplinesc rolul unor rezerve asemănătoare cu sursele, care însă generează anumite cheltuieli asimilate activelor şi care în final influenţează negativ rezultatele financiare ale perioadei de gestiune respective.

3.1.4.4. Evaluarea la închiderea exerciţiului economico-financiar

La sfârşitul perioadei de gestiune, cu prilejul închiderii exerciţiului economico-financiar, evaluarea prin bilanţ a elementelor patrimoniale se face la valoarea de intrare numită valoare contabilă sau cost istoric, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Diferenţele cantitative în plus sau în minus constatate pe teren faţă de situaţia faptică se înregistrează în contabilitate pentru punerea de acord cu

realitatea, iar diferențele valorice sunt tratate așa cum s-a arătat la paragraful privind evaluarea cu prilejul inventarierii.

Dacă amortizările și provizioanele constituite și înregistrate sunt mai mari sau mai mici decât cele stabilite la încheierea exercițiului economico-financiar, se fac rectificările necesare în sensul majorării sau reducerii lor pentru a se pune de acord cu situația de fapt. Valoarea contabilă se influențează apoi cu amortizările și provizioanele rezultând *valoarea netă* sau reală a elementelor patrimoniale care se înscrie în bilanțul contabil.

3.2. Reevaluarea în contabilitate

Reevaluarea patrimoniului, așa cum prevede Legea contabilității nr.82/1991, se poate face numai prin hotărâre de guvern și numai în situația în care s-a acumulat o modificare semnificativă în evoluția prețurilor.

Prin reevaluarea activelor și pasivelor se asigură o informație reală și corectă privind situația patrimoniului.

Reevaluarea constă în modificarea și substituirea valorilor contabile de intrare ale elementelor patrimoniale cu noua valoare actuală sau curentă.

Noua valoare contabilă se stabilește prin înmulțirea valorii contabile vechi, bazată pe costul istoric, cu indicele variației prețurilor. Altfel spus valoarea de intrare se înlocuiește cu valoarea actuală.

Plusvaloarea (creșterea de valoare) rezultată din reevaluare este reflectată în mod direct în cadrul capitalurilor proprii, mărind nivelul acestora, iar minusvaloarea (micșorarea de valoare) este tratată ca o cheltuială excepțională, micșorând în mod corespunzător rezultatul.

3.3. Subiecte şi întrebări de reflecție şi control

1. Definiți noțiunea de evaluare în contabilitate.
2. Care sunt principiile evaluării în contabilitate?
3. Cum se calculează costul de achiziție? Dar costul de producție? Exemplificați.
4. Definiți costul complet sau costul de desfacere.
5. Ce reprezintă prețurile şi câte tipuri de prețuri cunoaşteți?
6. Ce reprezintă tarifele şi prin ce se deosebesc ele de prețuri?
7. Prezentați momentele când se efectuează evaluarea elementelor patrimoniale.
8. Care sunt metodele de evaluare la ieşirea din patrimoniu a elementelor patrimoniale?
9. În ce constă evaluarea elementelor la inventariere?
10. Definiți noțiunea de reevaluare în contabilitate.

CAPITOLUL IV

CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE

4.1. Necesitatea, funcțiile şi forma contului

4.1.1. Necesitatea şi conținutul economic al contului

Modificările elementelor patrimoniale determinate de operațiile economice şi financiare au fost demonstrate într-un capitol anterior, utilizând bilanțul contabil ca instrument de înregistrare. Bilanțul contabil nu poate însă prezenta la un moment dat, decât existențele de active şi pasive, fără a putea reda cele două categorii de mişcări (creşteri şi micşorări) ale fiecărui element patrimonial din cursul unei perioade de gestiune. Deci, urmărirea completă şi neîntreruptă a modificărilor la care sunt supuse bunurile economice şi sursele de finanțare ale unității patrimoniale nu poate fi realizată cu ajutorul bilanțului. Ori, în cursul perioadei de gestiune, contabilitatea trebuie să asigure modul cum s-a desfăşurat activitatea acesteia pe o anumită perioadă de timp, ce modificări s-au produs zi de zi în volumul şi structura elementelor patrimoniale de activ şi pasiv de care dispune.

De aici decurge necesitatea unui alt procedeu al metodei contabilității, care să permită înregistrarea, urmărirea şi controlul atât al existentului, cât şi al modificărilor care s-au produs zi de zi, în decursul unei perioade de gestiune asupra elementelor patrimoniale de bunuri economice şi surse de finanțare ale unității patrimoniale. Acest procedeu poartă denumirea de *cont* şi este conceput în aşa fel încât să preia existențele de activ şi pasiv din bilanțul inițial, de la începutul perioadei de gestiune, iar în cursul perioadei de gestiune înregistrează modificările care s-au produs, ca la finele perioadei să ofere existențele patrimoniale necesare întocmirii bilanțului final, pe baza relației matematice.

Existențe inițiale + Creşteri – Micşorări = Existențe finale

Orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit conținut economic, determinat de însuşi elementul patrimonial care se evidențiază cu ajutorul său şi care poate fi:

- *bun economic* de o anumită destinație, ca de exemplu: mijloc fix, materie primă, produs finit, numerar în casieria unității, disponibil la bancă, etc.

- *sursă de finanțare*, în funcție de modul de proveniență a bunurilor economice, ca de exemplu capital social, credite pe termen lung, mediu sau scurt, datorii față de bugetul statului, față de furnizori, etc.
- *proces economic*, care antrenează venituri şi cheltuieli în fazele circuitului economic, ca de exemplu aprovizionarea cu materiale şi mărfuri, producția de bunuri materiale, lucrări şi servicii, vânzarea produselor şi a mărfurilor, etc.
- *rezultat financiar*, care se prezintă sub formă de profit sau pierdere.

Fiecare cont din contabilitatea curentă are un anumit conținut economic, determinat de elementul patrimonial a cărui situație se reflectă cu ajutorul contului respectiv şi datorită căruia ele prezintă anumite particularități prin care se deosebesc unul de altul. Cu toate acestea conturile se găsesc într-o strânsă legătură şi condiționare reciprocă, determinată de corelațiile existente între diferitele elemente patrimoniale ce formează obiectul contabilității şi de reflectarea elementelor respective cu ajutorul lor pe baza dublei înregistrări, formând astfel, în totalitatea lor, un sistem unitar. Deci, totalitatea conturilor folosite de contabilitatea curentă pentru reflectarea obiectului său de studiu constituie *sistemul conturilor*.

4.1.2. Funcțiile contului

Conturile îndeplinesc un complex de funcții integrate, între care, mai importante sunt: funcția de înregistrare, grupare, ordonare şi sistematizare a informațiilor privind conținutul lor economic, funcția de cuantificare, funcția de informare, funcția de control şi funcția contabilă.

Funcția de înregistrare, grupare, ordonare şi sistematizare a informațiilor constituie manifestarea obiectivă în domeniul practicii contabile, a treptelor, etapelor procesului de cunoaştere specific contabilității. Prin conținutul lor economic, prin structura şi forma de exprimare individuală a acestui conținut, conturile ajută la realizarea în practică a principiilor contabilității în partidă dublă.

De exemplu, toate operațiile referitoare la materiile prime se înregistrează în contul „Materii prime", cele privind transformarea materiilor prime în cadrul activității de bază se înregistrează în contul de gestiune „Cheltuielile activității de bază", etc.

De asemenea, prin separarea în conturi a operațiilor privind creşterea de mijloace economice de cele privind micşorarea se realizează sistematizarea informațiilor privind dinamica elementelor înscrise în

conturi. Totodată, gruparea, ordonarea şi sistematizarea informaţiilor pe baza principiilor contabilităţii, realizează înregistrarea generalizată a obiectelor şi fenomenelor cu însuşiri comune, începând de la conturile analitice şi până la cele sintetice, iar în cadrul celor sintetice pe grupe mari în funcţie de elementele de bază ale obiectului contabilităţii.

Funcţia de cuantificare (calcul şi evaluare) se întâlneşte la toate conturile şi pe baza ei se calculează situaţia tuturor elementelor patrimoniale în diferite momente ale activităţii economice, se calculează costul efectiv al producţiei, rezultatele financiare, etc.

Funcţia de informare constă în aceea că datele din conturi formează sursa specifică de date şi informaţii pentru cunoaşterea mijloacelor activităţii şi rezultatele unităţii gestionare din punct de vedere financiar-contabil. Această cunoaştere specifică, documentată, bazată pe datele din conturi este utilă activităţii de conducere a întreprinderii pentru fundamentarea deciziilor necesare activităţii viitoare, pentru cunoaşterea în permanenţă a mijloacelor economice ale întreprinderii, a obligaţiilor acesteia, a modului de desfăşurare a activităţii financiar-contabile a unităţii gestionare.

Funcţia de control constă în aceea că datele înregistrate în conturi permit efectuarea controlului privind respectarea integrităţii unităţii patrimoniale. Prin funcţia de control, conturile asigură, de asemenea, respectarea disciplinei financiare contractuală.

Funcţia contabilă constă într-un anumit mod de înregistrare în cadrul lor a creşterilor şi micşorărilor determinate de operaţiile economice şi financiare la care se referă, în raport cu conţinutul economic al conturilor respective. Deci, funcţia contabilă este determinată de conţinutul economic al conturilor şi în baza ei se asigură exercitarea de către acestea a tuturor celorlalte funcţii.

4.1.3. Forma contului

Modificările determinate de operaţiile economice şi care sunt evidenţiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ şi pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creşteri şi micşorări. Ca urmare, contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări, pentru a putea cunoaşte şi explica numărul de modificări, mărimea lor, cât şi totalul fiecăreia dintre ele. Astfel s-a considerat că forma care corespunde cel mai bine necesităţilor respective este aceea bilaterală, de balanţă. Schematic, ea poate fi imaginată sub forma

literei „T" care indică posibilitatea practică de separare și înregistrare, într-o parte a creșterilor, succesiv pe măsură ce au loc, și în partea opusă micșorările, care de asemenea, se adună pe măsură ce au .loc în cursul exercițiului financiar.

Forma bilaterală a contului, cunoscută și sub denumirea de *forma clasică*, se prezintă asemănător unui tabel cu două părți: în una dintre părți se înregistrează existentul inițial și creșterile elementului pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte se înregistrează micșorările aceluiași element. Convențional s-a stabilit ca pentru conturile privind mijloacele economice existentul inițial și creșterile să se înregistreze în partea stângă, și micșorările în partea dreaptă, iar pentru conturile de surse de finanțare, în partea dreaptă să se înregistreze existentul inițial și creșterile, iar în stânga micșorările.

Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoașterea separată a creșterilor și a totalului acestora, cât și a micșorărilor și totalul acestora, permițând calcularea cu ușurință a existentului final al elementului de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv.

De exemplu, situația stocului de materii prime existent în unitate la un moment dat, se prezintă astfel:

+(existent +creșteri)				-(micșorări)			
Nr. op.	Data	Explicații	Sume	Nr. op.	Data	Explicații	Sume
0	01.01	Existent inițial	100				
1	10.01	Intrări	80	2	12.01	Ieșiri	50
3	15.01	Intrări	150	4	16.01	Ieșiri	200
5	20.01	Intrări	60	6	02.01	Ieșiri	100
7	27.01	Intrări	100	8	30.01	Ieșiri	30
Total creșteri			390	Total micșorări			380
Total creșteri + existent inițial			490	Total micșorări + existent inițial			380
Existent final			110				

Fig. 4.1. Forma clasică a contului

Din acest model de cont, al cărui conținut economic este de bunuri economice, se observă că intrările care reprezintă creșteri de active circulante materiale s-au adăugat la existentul inițial și s-au înregistrat împreună cu acesta în partea stângă a contului, iar ieșirile, care reprezintă micșorări de active circulante materiale, s-au înregistrat în partea dreaptă.

În cazul unui cont al cărui conținut economic este de surse de finanțare, înregistrările se fac exact invers decât la conturile de bunuri economice, adică existentul inițial și creșterile se vor înregistra în partea dreaptă a contului, iar micșorările în partea stângă.

În concluzie contul poate fi definit ca un procedeu de înregistrare, calcul şi control valoric, iar uneori şi cantitativ, a existenței şi mişcării fiecărui element patrimonial în parte, pe o anumită perioadă de timp.

4.2. Structura contului

Ca instrument curent de lucru folosit de contabilitate pentru a reflecta varietatea elementelor obiectului contabilității, contul are o structură proprie care îi permite individualizarea elementelor respective şi totodată furnizarea tuturor datelor cu privire la existențele şi mişcările sau modificările ce au loc în legătură cu elementul reflectat prin cont. Elementele care formează structura contului sunt:

- titlul sau denumirea contului
- debitul şi creditul contului
- totalul sumelor
- soldul contului
- explicația operațiilor înregistrate în cont.

4.2.1. Denumirea sau titlul contului

Acest element al structurii contului precizează sau defineşte numele elementului patrimonial (bun economic, sursă de finanțare, proces economic sau rezultat financiar), pentru care s-a deschis contul respectiv şi a cărui evidență se ține. De exemplu: pentru elementul patrimonial materii prime se deschide contul cu aceeaşi denumire, pentru numerarul din casierie contul „Casa", etc. Fiecare cont, pentru a putea fi folosit şi identificat, trebuie să aibă un titlu care să exprime clar conținutul economic al elementului evidențiat. Prin urmare, nu poate exista un cont fără titlu întrucât nu se poate stabili elementul patrimonial a cărui evidență o ține şi totodată, nu ar putea îndeplini funcția contabilă corespunzătoare.

Titlurile conturilor sunt însoțite de simbolurile corespunzătoare stabilite prin planul general de conturi, care se dezvoltă şi se aplică în funcție de specificul activității şi de nevoile concrete ale unității economice.

4.2.2. Debitul şi creditul contului

Noțiunile de debit şi credit reprezintă denumirile celor două părți opuse ale contului care permit separarea celor două tipuri de modificări (creşteri şi micşorări) pe care le determină operațiile economice ce se înregistrează cu ajutorul conturilor.

În mod convențional s-a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de debit, iar partea dreaptă de credit. Înregistrarea în debitul sau creditul unui cont este determinată de conținutul economic al contului și de funcția sa contabilă. Deci, semnificația debitului și creditului unui cont diferă după elementul de activ sau de pasiv pe care-l reprezintă.

De exemplu, în cazul conturilor de bunuri economice se înregistrează în debit, respectiv în partea stângă a contului, existentul inițial și creșterile, iar în credit, respectiv partea dreaptă a contului, micșorările, iar la conturile de surse de finanțare în credit se înregistrează existentul inițial plus creșterile și în debit micșorările.

4.2.3. Rulajul contului

Mișcarea sau rulajul contului reprezintă sumele înregistrate succesiv într-o perioadă de gestiune în debitul și creditul unui cont ca urmare a creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice și financiare care se produc în volumul și structura elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv. Potrivit celor două părți ale contului există *rulaj debitor (RD)* și *rulaj creditor (RC).*

Înregistrarea unei sume în debitul contului înseamnă *debitarea* contului, iar suma înregistrată se numește sumă *debitoare,* în timp ce înregistrarea unei sume în creditul contului reprezintă *creditarea* lui, iar suma înregistrată se numește sumă *creditoare*. Totalitatea înregistrărilor efectuate în partea de debit a unui cont reprezintă *rulajul debitor* al contului, iar totalitatea înregistrărilor făcute în partea de credit a contului reprezintă *rulajul creditor* al lui.

4.2.4. Total sume

Totalitatea sumelor înscrise în cont într-o perioadă de timp, reprezintă elementul contului numit *total sume*. Prin adunarea tuturor sumelor înregistrate în debitul unui cont se obține *totalul sumelor debitoare*, iar prin adunarea tuturor sumelor înregistrate în creditul unui cont se obține *totalul sumelor creditoare.*

Întrucât în cont se înregistrează nu numai modificările ce au loc pe parcursul perioadei de gestiune, ci și existentul inițial, între totalul sumelor și rulaj există deosebiri, în sensul că totalul sumelor reprezintă existentul și rulajul.

În cazul conturilor deschise pentru activ, total sume debitoare se obține însumând existențele inițiale cu rulajul debitor și reprezintă totalitatea activelor de care a dispus unitatea patrimonială pe o perioadă de

timp. Total sume creditoare se identifică cu rulajul creditor și reprezintă micșorări de active pe o perioadă de timp.

În cazul conturilor deschise pentru pasiv, total sume debitoare se identifică cu rulajul debitor și reprezintă micșorări de pasive, pe o perioadă de timp. Total sume creditoare se obține însumând existentul inițial cu rulajul creditor și reprezintă totalitatea pasivelor de care a dispus unitatea patrimonială pe o perioadă de timp.

În cazul conturilor deschise pentru cheltuieli și venituri, total sume se identifică cu rulajele conturilor deoarece nu au existențe inițiale.

4.2.5. Soldul contului

Acesta exprimă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv. Soldul contului se stabilește ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare. Dacă totalul sumelor debitoare (Tsd) este mai mare decât totalul sumelor creditoare (Tsc), contul prezintă sold debitor (Sd). În situația în care totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, contul prezintă sold creditor (Sc), iar dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul nu prezintă sold și se numește *cont soldat sau balansat*, întrucât cele două părți ale sale se află în echilibru.

Sintetizând cele prezentate mai sus, soldul contului se stabilește pe baza relațiilor:

a) Tsd - Tsc = Sd, unde Tsd>Tsc;
b) Tsc - Tsd = Sc, unde Tsc>Tsd;
c) Tsd – Tsc = o, cont soldat sau balansat.

4.2.6. Explicația operațiilor înregistrate în cont

Ca element structural al contului, explicația operațiilor înregistrate în cont, are drept scop cunoașterea unor aspecte și date referitoare la operațiile economice și financiare respective. După forma de prezentare, explicația poate fi de două feluri: explicație descriptivă și explicație contabilă.

Explicația descriptivă constă în prezentarea pe scurt a conținutului operației economice sau financiare, în indicarea documentului justificativ și a datei când aceasta a avut loc.

Explicația contabilă constă în indicarea în debitul sau creditul contului utilizat la înregistrarea operației economice sau financiare, a denumirii contului corespondent, în care se înregistrează concomitent aceeași operație potrivit cerinței dublei reprezentări.

Pentru exemplificarea structurii contului şi folosind explicația contabilă, se reia situația stocului de materii prime prezentat în Fig.1.3.1.

Contul „Materii prime”

DEBIT CREDIT

Nr op	Data	Explicații	Sume	Nr. op.	Data	Explicații	Sume
0	01.01	Sold inițial	100				
1	10.01	Furnizori	80	2	12.01	Chelt.cu materiile prime	50
3	15.01	Furnizori	150	4	16.01	Cheltuieli cu materiile prime	200
5	20.01	Furnizori	60	6	23.01	Cheltuieli cu materiile prime	100
7	27.01	Furnizori	100	8	30.01	Cheltuieli cu materiile prime	30
I RULAJ DEBITOR			390	I RULAJ CREDITOR			380
II TOTAL SUME DEBITOARE			490	II TOTAL SUME CREDITOARE			380
III				III SOLD FINAL DEBITOR			110
IV				IV TOTAL			490

Fig. 4.2. Structura contului

4.3. Reguli de funcționare a conturilor

Prin regulile de funcționare a conturilor se stabileşte modul de debitare şi creditare a acestora, cu soldul inițial şi cu modificările determinate de operațiile economice şi financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Respectarea regulilor de funcționare a conturilor este condiția de BAZĂ pentru înregistrarea corectă a operațiilor economico-financiare în conturi.

Regulile de funcționare a conturilor au ca punct de plecare bilanțul care constituie modelul dublei reprezentări a patrimoniului, ca trăsătură caracteristică fundamentală a metodei contabilității, şi din care derivă aplicarea unei alte trăsături de bază, şi anume dubla înregistrare, potrivit căreia are loc înregistrarea tuturor operațiilor economice şi financiare în conturi.

De asemenea, între cont şi bilanț există o strânsă legătură care acționează în sens dublu: de la bilanț se porneşte la deschiderea conturilor la începutul perioadei de gestiune pe baza posturilor din bilanț, iar la sfârşitul

perioadei de gestiune apare legătura de la conturi la bilanț, când datele din conturi servesc la completarea posturilor de bilanț, deci la întocmirea bilanțului.

Pentru exemplificarea regulilor de funcționare a conturilor se ia ca exemplu un bilanț simplificat la începutul anului, pe baza căruia se deschid apoi conturile corespunzătoare în contabilitatea curentă. În schema combinată care urmează se prezintă atât deschiderea conturilor, cât și înregistrarea operațiilor economico-financiare, închiderea conturilor și întocmirea bilanțului la sfârșitul anului, adică întregul flux informațional contabil.

Tabel 4.1.

Bilanț inițial

ACTIV PASIV

Bunuri economice	Sume	Surse de finanțare	Sume
-Utilaje	1000	-Capital social	900
-Materii prime	500	-Rezerve	300
-Clienți	200	-Furnizori	180
-Conturi curente la bănci	60	-Credite bancare pe	300
-Casa	40	termen scurt	
		-Dividende de plată	120
TOTAL	1800	TOTAL	1800

Deschiderea conturilor

ACTIV CONTABILITATEA CURENTĂ PASIV

D „Utilaje" C

Existențe de activ (sold inițial) 1000			
Rulaj 0	0	Rulaj	
Total sume 1000	0	Total sume	
	1000	Sold D	

D „Capital social" C

		900	Existențe de pasiv (sold inițial)
Rulaj	0	0	Rulaj
Total sume	0	900	Total sume
Sold C 900			

D „Materii prime" C

Existențe de activ (sold inițial) 500			
Mărire (creșteri de activ) 200			
Rulaj 200	0	Rulaj	
Total sume 700	0	Total sume	
	700	Sold D	

D „Rezerve" C

		300	Existențe de pasiv (sold inițial)
Rulaj	0	0	Rulaj
Total sume	0	300	Total sume
Sold C 300			

B.C.U. "M. EMINESCU" IASI

D „Clienți" C

Existențe de activ (sold inițial) 200		150 Micșorări (scăderi) de activ	
Rulaj 0		150 Rulaj	
Total sume 200		150 Total sume	
		50 Sold D	

D „Furnizori" C

Micșorări (scăderi) de pasiv	100	180 Existențe de pasiv (sold inițial)	
		200 Măriri (creșteri) de pasiv	
Rulaj	100	200 Rulaj	
Total sume	200	380 Total sume	
		Sold C 280	

D „Conturi curente la bănci" C

Existențe de activ (sold inițial)	60	200 Micșorări (scăderi) de activ	
Măriri (creșteri) de activ	150		
Rulaj	150	200 Rulaj	
Total sume	210	200 Total sume	
		10 Sold D	

D "Credite bancare pe termen scurt" C

Micșorări (scăderi) de pasiv	100	300 Existențe de pasiv (sold inițial)	
Rulaj	100	0 Rulaj	
Total sume	100	300 Total sume	
		Sold C 200	

D „Casa" C

Existențe de activ (sold inițial)	40	30 Micșorări (scăderi) de activ	
Rulaj	0	30 Rulaj	
Total sume	40	30 Total sume	
		10 Sold D	

D „Dividende de plată" C

Micșorări (scăderi) de pasiv	30	120 Existențe de pasiv (sold inițial)	
Rulaj	30	0 Rulaj	
Total sume	30	120 Total sume	
		Sold C 90	

Conturi de Activ → ÎNTOCMIREA BILANȚULUI FINAL ← Conturi de Pasiv

ACTIV — Bilanț la sfârșitul anului — PASIV

Bunuri economice	Sume	Surse de finanțare	Sume
-Utilaje	100	-Capital social	900
-Materii prime	700	-Rezerve	300
-Clienți	50	-Furnizori	280
-Conturi curente la bănci	10	-Credite bancare pe termen scurt	200
-Casa	10	-Dividende de plată	90
TOTAL	1770	TOTAL	1770

Fig. 4.3. Schema contabilă a fluxului informațional contabil

Din schema prezentată rezultă că toate conturile deschise pe baza elementelor din activ sunt *conturi de activ*, iar cele care se deschid pe baza elementelor din pasiv sunt *conturi de pasiv*. Înscrierea existențelor de activ și pasiv în conturi se face având în vedere circulația valorilor în sens unic, din activul bilanțului în debitul contului, și din pasivul bilanțului în creditul contului, așa cum reiese din schema prezentată.

Astfel, existențele de activ s-au înscris în stânga conturilor, adică în debit ca solduri inițiale, iar existențele de pasiv s-au înscris în dreapta conturilor, respectiv în credit ca solduri inițiale.

Aceasta constituie prima regulă de funcționare a conturilor și anume: *Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existențele inițiale de activ, iar conturile de pasiv încep prin a se credita și se creditează cu existențele inițiale de pasiv.*

Operațiile economice și financiare care au loc în timpul exercițiului financiar produc modificări, atât asupra mijloacelor economice, cât și asupra surselor de finanțare. Aceste modificări se produc de fiecare dată în două sensuri: creșteri și micșorări.

Pentru a demonstra cum se înregistrează creșterile elementelor de activ și de pasiv, se presupune următoarea operație economică: se primește de la bancă un credit pe termen scurt în sumă de 500 lei.

Această operație determină, pe de o parte, o creștere de activ la elementul „Conturi curente la bănci", care reprezintă creșterea disponibilităților bănești din contul curent de la bancă cu 500 lei, adică de la 350 lei cât a fost existentul inițial la 850 lei, iar pe de altă parte, concomitent și cu aceeași sumă, o creștere de pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt", care reprezintă creșterea datoriei față de bancă de la 120 lei la 620 lei, adică tocmai cu suma de 500 lei pentru care s-a efectuat operația respectivă.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile: "Conturi curente la bănci „ și „Credite bancare pe termen scurt". Înregistrarea creșterii de activ de 500 lei se va face în debitul contului „Conturi curente la bănci", adică în aceeași parte în care s-a înregistrat și existentul inițial, iar înregistrarea creșterii de pasiv de 500 lei se va face în creditul contului „Credite bancare pe termen scurt", adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial.

Din acest exemplu se desprinde cea de-a doua regulă de funcționare a conturilor și anume: *conturile de activ se debitează cu majorările, creșterile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se creditează cu majorările sau creșterile elementelor de pasiv.*

Pentru a demonstra cum se înregistrează micșorările (diminuările) elementelor de activ și de pasiv se ia următorul exemplu: se plătesc din

disponibilul existent în cont la bancă obligațiile față de furnizori în sumă de 300 lei. Această operație determină, pe de o parte, o scădere de activ la elementul „Conturi curente la bănci" care reprezintă micşorarea disponibilităților existente în cont la bancă cu 300 lei, iar pe de altă parte, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o scădere de pasiv la elementul „Furnizori", care reprezintă micşorarea obligațiilor întreprinderi față de furnizorii săi.

Pentru înregistrarea acestei operații se utilizează conturile: *"Conturi curente la bănci"* şi *„Furnizori"*. Înregistrarea scăderii de active de 300 lei se face în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci", adică în partea opusă celei în care s-a înregistrat existentul inițial şi creşterile, iar înregistrarea diminuării de pasiv tot în valoare de 300 lei se va face în debitul contului „Furnizori", adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial şi creşterile.

Debitarea şi creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Aceasta este şi cea de-a treia regulă de funcționare a conturilor, care se va enunța astfel: *conturile de activ se creditează cu micşorările sau diminuările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micşorările sau diminuările elementelor de pasiv.*

După înregistrarea în conturi a operațiilor economice de mai sus, precum şi a altor operații care ar mai putea avea loc în cursul lunii, se poate stabili soldul final ca diferență între totalul sumelor mai mari şi totalul sumelor mai mici. Acest sold va fi debitor pentru contul de activ „Conturi curente la bănci" şi creditor pentru conturile de pasiv „Credite bancare pe termen scurt" şi „Furnizori".

În activitatea practică totalul ieşirilor poate să fie nu numai mai mic, aşa cum s-a menționat mai sus, dar şi egal cu totalul rezultat din adunarea existentului cu intrările şi atunci contul respectiv nu prezintă sold final, adică este soldat sau balansat. În nici un caz totalul micşorărilor, al ieşirilor, nu poate fi mai mare decât al existentului inițial plus intrările, adică creşterile, întrucât nu se poate micşora cu mai mult decât există.

Pe baza celor arătate mai sus se poate concluziona: *conturile de activ au sold final debitor sau nu prezintă sold (sunt soldate), iar conturile de pasiv au sold final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate).*

Sintetizând regulile de funcționare a conturilor prezentate mai sus în două reguli generale, una pentru conturile de activ şi alta pentru conturile de pasiv, acestea pot fi enunțate astfel:

1) *Conturile de activ* încep prin a se debita şi se debitează cu existentul şi creşterile de activ şi se creditează cu micşorările de activ, iar în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.

2) *Conturile de pasiv* încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existentul inițial și creșterile de pasiv și se debitează cu micșorările de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Schema regulilor de funcționare a conturilor:

Debit	Conturi de activ	Credit
Existentul de activ (prima înregistrare)		
Majorările de activ	xxx	Micșorările
Soldul final		de activ

Debit	Conturi de pasiv	Credit
		Existentul de pasiv
	xxx	(prima înregistrare)
Micșorări		Majorările de pasiv
de pasiv		Soldul final

4.4. Gruparea conturilor după soldul pe care îl prezintă la un moment dat

În activitatea practică există și conturi care au un comportament variabil în ceea ce privește soldul final. După soldul pe care îl prezintă la sfârșitul perioadelor de gestiune, conturile pot fi de două feluri: conturi monofuncționale și conturi bifuncționale.

- *Conturile monofuncționale* sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă un singur fel de sold, debitor sau creditor, ceea ce inseamnă că funcționează numai după regula de funcționare a conturilor de activ, sau numai după regula de funcționare a conturilor de pasiv.

Aceste conturi pot fi numai conturi de activ sau numai conturi de pasiv.

- *Conturile bifuncționale* sunt acele conturi care la sfârșitul perioadei de gestiune prezintă fie sold debitor, fie sold creditor, ceea ce înseamnă că funcționează în anumite cazuri după regula conturilor de activ, iar în anumite cazuri după regula conturilor de pasiv. Deci aceste conturi nu au întotdeauna același fel de sold, numai debitor sau numai creditor, ci oscilează de la o perioadă la alta, având uneori caracterul de conturi de activ, iar alteori caracterul de conturi de pasiv. În funcție de soldul pe care îl prezintă la sfârșitul perioadei, ele se încadrează fie în categoria conturilor de activ, dacă au sold final debitor, fie în categoria conturilor de pasiv, dacă au sold final creditor.

4.5. Dubla înregistrare și corespondența conturilor

4.5.1. Dubla înregistrare

Dubla înregistrare este considerată un principiu de bază al contabilității, care presupune înregistrarea oricărei operații economice și financiare, oricât de simplă ar fi, în cel puțin două conturi, unul care se debitează și altul care se creditează.

Reflectarea operațiilor economice și financiare cu ajutorul bilanțului contabil se face prin modificarea a cel puțin două posturi, fie din aceeași parte a bilanțului, fie din ambele părți ale acestuia, concomitent și cu aceeași sumă. Întrucât posturilor din bilanț le corespund în contabilitatea curentă conturile, rezultă că reflectarea operațiilor respective în contabilitatea curentă se face cu ajutorul a cel puțin două conturi, fie ambele de activ, fie de pasiv, fie unul de activ și celălalt de pasiv. În concluzie, orice operație economică și financiară producând o dublă modificare în bilanț, va fi reflectată în contabilitatea curentă printr-o dublă înregistrare în conturi, concomitent și cu aceeași sumă.

4.5.2. Corespondența conturilor

Legătura reciprocă ce se stabileşte între debitul unui cont şi creditul altui cont, cu ocazia înregistrării operațiilor economice și financiare în contabilitate pe baza dublei înregistrări poartă denumirea de *corespondența conturilor*, iar conturile utilizate se numesc *conturi corespondente*.

Corespondența conturilor se realizează pentru fiecare operație economică și financiară astfel:

- Numai pentru conturile de activ, când se înregistrează operații economice și financiare care generează modificări în structura activelor.

- Numai pentru conturile de pasiv, când se înregistrează operații economice și financiare care generează modificări în structura pasivelor.

- Între conturile de activ și conturile de pasiv când se înregistrează operații economice și financiare care generează modificări atât în volumul activelor cât și în volumul pasivelor.

4.5.3. Exemplu de operațiuni privind corespondența conturilor

Operație ce provoacă modificări numai în activul bilanțului: se încasează de la un client în contul de disponibil suma de 400 lei.

Această operație determină o creştere de activ la elementul *„Conturi curente la bănci”*, reprezentând pe de o parte o creştere a disponibilităților din contul curent, care se înregistrează în debitul contului *„Conturi curente la bănci”*, şi, pe de altă parte, o micşorare de activ la elementul *„Clienți”*, care reprezintă o diminuare de creanță, ce se va oglindi în creditul contului *„Clienți”* astfel:

D „Conturi curente la bănci” C			
Sold inițial	50		
Clienți	400		

D „ Clienți” C			
Sold inițial	600	Conturi curente la bănci	400

Observăm că la înregistrarea acestei operații s-a stabilit corespondența între debitul contului „Conturi curente la bănci” şi creditul contului „Clienți”.

Operație economică care generează modificări numai în pasivul bilanțului: se încorporează din rezerve în capitalul social 200 lei.

Această operație determină o scădere a elementului de pasiv *„Rezerve”*, reprezentând o diminuare a rezervelor, care se înregistrează în debitul contului „Rezerve” şi în acelaşi timp operația determină o creştere a elementului de pasiv „Capital social”, reprezentând o majorare a capitalului social ce se înregistrează în creditul contului *„Capital social”*, astfel:

D „Rezerve” C			
Capital social	200	Sold inițial	600

D „ Capital social” C			
		Sold inițial	500
		Rezerve	200

În urma acestei înregistrări s-a stabilit corespondența între debitul contului „Rezerve” şi creditul contului „Capital social”.

Operație care determină modificări atât în volumul activelor cât şi în volumul pasivelor: se plăteşte din contul curent o datorie față de furnizor în valoare de 300 lei.

Operația respectivă determină o scădere a activului la elementul „Conturi curente la bănci”, reprezentând o diminuare a disponibilităților din

contul curent, care se înregistrează în creditul contului *„Conturi curente la bănci”*, şi în acelaşi timp, operaţia determină o micşorare a elementului de pasiv *„Furnizori”*, reprezentând o scădere a datoriei faţă de furnizori, care se înregistrează în debitul contului „Furnizori” astfel:

D	„Conturi curente la bănci”	C
Sold iniţial 560	Furnizori 300	

D	„ Furnizori”	C
Conturi curente la bănci 300	Sold iniţial 480	

Aşa cum rezultă din operaţiile prezentate mai sus, se poate deduce că orice operaţie economică şi financiară se reflectă în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări, concomitent şi cu aceeaşi sumă, în cel puţin două conturi corespondente, şi anume în debitul unui cont şi în creditul altui cont, ambele conturi fiind fie de activ, fie de pasiv, ori unul de activ şi celălalt de pasiv.

4.6. Analiza contabilă a operaţiilor economice şi financiare. Formula şi articolul contabil

4.6.1. Analiza contabilă şi etapele acesteia

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operaţii economice şi financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părţii acestora în care urmează să fie înregistrată operaţia economică respectivă, concomitent şi cu aceeaşi sumă.

Analiza contabilă prezintă o importanţă deosebită pentru munca practică de evidenţă, întrucât asigură înregistrarea operaţiilor economice şi financiare numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conţinutului lor economic. De aceea, orice operaţie economică şi financiară consemnată într-un document, înainte de înregistrare trebuie să fie supusă analizei contabile.

Efectuarea analizei contabile presupune parcurgerea unor etape strict succesive:

- **Determinarea naturii operaţiei**. În această etapă se citeşte cu atenţie documentul, stabilindu-se ce se înţelege prin operaţia în cauză, la ce se referă ea (încasare, plată, aprovizionare cu materii prime, obţinerea de produse finite, etc).
- **Determinarea influenţei operaţiei economice asupra patrimoniului**. În această etapă se stabileşte în care din patru tipuri de modificări ale patrimoniului se încadrează, după care se stabileşte concret ce

element patrimonial se modifică, în ce sens (creştere sau micşorare) şi cu ce sumă.

- **Stabilirea conturilor corespondente**. După ce în etapa precedentă s-a stabilit elementul patrimonial ce a suferit modificări, în această etapă se deduc conturile corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară.
- **Stabilirea părții conturilor corespondente - debit sau credit.** Pe baza regulilor de funcționare a conturilor se stabileşte partea conturilor corespondente - debit sau credit - în care urmează să se înregistreze operația analizată.
- **Întocmirea formulei contabile.** La finalul analizei contabile, corespondența conturilor se redactează într-un anumit fel care se numeşte formulă contabilă.

Modul cum se efectuează analiza contabilă este exemplificat prin analiza contabilă a următoarei operații economice:

O unitate economică se aprovizionează de la furnizori cu materii prime în sumă de 50 lei, conform facturii nr……

Analiza contabilă

Etapa 1. Intrare de materii prime de la furnizori

Etapa 2. Are loc o operație economică care generează modificări în ambele părți ale bilanțului, şi anume o creştere a activului, respectiv o creştere a stocului de materii prime cu 50 lei, concomitent cu o creştere a pasivului, respectiv a datoriei față de furnizori cu aceeaşi sumă.

Etapa 3. Conturile corespondente sunt:

301 ”Materii prime”

401 ”Furnizori”

Etapa 4. Contul 301 ”Materii prime”, fiind un cont de activ, se debitează cu suma de 50 lei întrucât are loc o creştere a stocului de materii prime. Contul 401 „Furnizori”, fiind un cont de pasiv, se creditează cu suma de 50 lei, deoarece are loc o creştere a datoriilor față de furnizori.

Etapa 5. Formula contabilă

50	301”Materii prime”	=	401 „Furnizori”	50

4.6.2. Formula şi articolul contabil

Formula contabilă reprezintă modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice şi financiare în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică. Formula contabilă se compune din următoarele părți: denumirea contului corespondent debitor,

denumirea contului corespondent creditor și suma corespunzătoare operației ce face obiectul înregistrării. Legătura dintre conturile corespondente utilizate se face prin punerea semnului egalității (=), care arată interdependența și corelația reciprocă dintre ele, creată de înregistrarea în ambele conturi a aceleiași operații economice, stabilindu-se astfel o egalitate valorică între conturile corespondente, care permite așezarea față în față a acestora, unite prin semnul egalității.

Într-o formulă contabilă, contul care se debitează se așează în stânga semnului egalității, deoarece debitul este în partea stângă a unui cont, iar contul care se creditează se așează în partea dreaptă a semnului egalității, deoarece creditul este în partea dreaptă a unui cont.

Pentru reflectarea cronologică a operațiilor economice și financiare în conturi pe baza dublei înregistrări se utilizează *articolul contabil*. Articolul contabil se formează prin adăugarea la elementele formulei contabile a explicației descriptive a operației în cauză, adică a documentului justificativ care atestă înfăptuirea ei, precum și a datei. De exemplu, pentru formula contabilă menționată, articolul contabil se prezintă astfel:

13 august

50	301"Materii prime" intrat materii prime	= conform	401 „Furnizori" facturii nr……din	50 data de…..

Înregistrarea operațiilor economico-financiare consemnate în documente în ordinea în care acestea au avut loc sub formă de articole contabile poartă denumirea de *înregistrare cronologică*.

În practică, această înregistrare cronologică se realizează cu ajutorul documentului de contabilitate denumit „*Registrul-jurnal*", care se prezintă sub formă de fișe sau foi volante.

Înscrierea formulei contabile pe documentele primare poartă denumirea de *contarea documentelor*.

După ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, operațiile economice și financiare sunt grupate pe conturi destinate după natura lor, și se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit registrul „*Carte-Mare*", care se prezintă sub formă de fișe deschise separat pentru fiecare cont al contabilității curente.

Înregistrările operațiilor economico-financiare, după sfera de cuprindere a informațiilor, sunt de două feluri: sintetice și analitice.

Înregistrările contabile sintetice sunt acelea care se fac în conturile sintetice și se caracterizează prin aceea că se exprimă numai în etalon valoric.

Înregistrările contabile analitice sunt acelea care se fac în conturile analitice și care se caracterizează prin aceea că alături de etalonul valoric se utilizează uneori și etalonul natural.

4.6.3. Clasificarea formulelor contabile

Formulele contabile sunt de mai multe feluri, fapt pentru care se impune clasificarea acestora în funcție de anumite criterii:

- ***În funcție de numărul conturilor corespondente*** din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă şi formulă contabilă compusă.

➢ *Formula contabilă simplă* este aceea în care corespondența se stabileşte între un singur cont debitor şi un singur cont creditor. Acest tip de formulă contabilă este specifică operațiunilor economice sau financiare care afectează concomitent numai două elemente patrimoniale din bilanț, fie ambele din activ, fie ambele din pasiv, fie unul de activ şi celălalt de pasiv. Un astfel de exemplu este formula contabilă prezentată anterior.

➢ *Formula contabilă compusă* este aceea în care corespondența se stabileşte între un singur cont debitor şi două sau mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor şi două sau mai multe conturi debitoare. Ea este specifică acelor operații economice şi financiare care modifică concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanț.

Pentru a exemplifica modul în care se stabileşte corespondența conturilor între un singur cont debitor şi mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor şi mai multe conturi debitoare, prezentăm în continuare următoarele exemple:

Exemplul 1. O unitate economică achită obligația față de furnizori în sumă de 1.000 lei, astfel: 700 lei din disponibilul unității din contul curent, iar pentru diferența de 300 lei se acceptă o cambie.

Pe baza analizei contabile efectuată asupra acestei operații, se observă că este afectat un singur element de activ „Conturi curente la bănci" şi două elemente de pasiv „Furnizori" şi „Efecte de plătit", stabilindu-se următoarea formulă contabilă:

1000	"Furnizori"	=	%	1.000
			„Conturi curente la bănci"	700
			„Efecte de plătit"	300

Semnul „%” reprezintă următoarele, adică se debitează contul „Furnizori” și se creditează următoarele conturi: „Conturi curente la bănci” și „Efecte de plătit”, între care se stabilește egalitate.

Exemplul 2. O întreprindere efectuează următoarele plăți din contul de disponibil de la bancă: impozit pe salarii pentru suma de 50 lei, contribuția la asigurările sociale în sumă de 65 lei și restituirea unui credit bancar pe termen scurt ajuns la scadență în sumă de 5.000 lei.

Pe baza analizei contabile efectuate, se observă că sunt afectate un singur element de activ „Conturi curente la bănci” și mai multe elemente de pasiv: ”Impozit pe venituri de natura salariilor”, „Asigurările sociale” și „Credite bancare pe termen scurt”.

Formula contabilă care se întocmește în acest caz este următoarea:

50	„Impozit pe venituri de natura salariilor”	=	„Conturi curente la bănci”	5115
65	„Asigurări sociale”		-	
5000	„Credite bancare pe termen scurt”			

- ***După scopul pentru care se întocmesc***, formulele contabile sunt: formule contabile de înregistrare curentă și formule contabile de stornare.

➢ *Formulele contabile de înregistrare curentă* sunt acele formule ce se întocmesc pentru înregistrarea operațiilor economico-financiare ce au loc în mod obișnuit, în mod curent. În cazul acestor formule, înscrierea sumelor se face de regulă în negru, de aceea se mai numesc și *formule contabile de înregistrare în negru,* iar sumele respective se adună între ele, atât în debitul cât și în creditul contului. La unele formule contabile de înregistrare curentă, înscrierea sumelor se face în roșu (sau negru, dar încadrate în chenar, ceea ce echivalează cu înscrierea în roșu) și au semnificația unor sume cu semnul (-), care se scad din sumele înscrise în negru, atât în debit cât și în credit. Ele se numesc *formule contabile de înregistrare în roșu* și servesc pentru înregistrarea unor operații curente cu caracter special, care au ca scop rectificarea prin scădere a valorii unor bunuri economice înregistrate anterior la prețuri sau costuri mai mari decât cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul prețului sau costului efectiv, motiv pentru care se mai numesc și *formule contabile rectificative.*

Această situație se întâlnește la majoritatea categoriilor de stocuri din producție proprie, în special la produsele finite când acestea sunt înregistrate în momentul obținerii la preț standard sau prestabilit, iar la sfârșitul lunii când se calculează costul efectiv, trebuie să fie corectate și aduse la nivelul costului efectiv. Întrucât aceste prețuri sau costuri sunt în unele cazuri mai

mari decât cele efective, se impune rectificarea lor la sfârşitul lunii cu suma înregistrată în plus, care pentru întreprindere reprezintă o diferență favorabilă deoarece costul efectiv este mai mic decât prețul de înregistrare, operație ce se realizează cu ajutorul formulei contabile de înregistrare în roşu.

În situația inversă, când costul sau prețul efectiv este mai mic decât prețul sau costul de înregistrare, diferența fiind nefavorabilă, rectificarea se face prin aceeaşi formulă contabilă, dar cu suma înregistrată în negru, deoarece trebuie să se adune la costul sau prețul înregistrat în timpul lunii (care a fost mai mic) pentru a ajunge la costul sau prețul efectiv.

➢ *Formulele contabile de stornare* reprezintă o modalitate specifică contabilității de a corecta unele erori săvârşite anterior cu ocazia înregistrării în conturi a sumelor din operațiile economice şi financiare care au avut loc în activitatea unității. Necesitatea efectuării unor asemenea formule este determinată de faptul că în conturi nu se admit corectări de sume înregistrate greşit prin ştergerea sau tăierea lor şi înscrierea apoi a sumei corecte. După modul de înscriere a sumei în formulele contabile de stornare, acestea pot fi de două feluri, şi anume: formule contabile de stornare în negru şi formule contabile de stornare în roşu.

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit prin inversarea ei, înscriind suma tot în negru şi apoi se întocmeşte formula contabilă corectă.

Exemplu: O unitate economică se aprovizionează cu obiecte de inventar de la un furnizor în valoare de 520 lei. Formula contabilă a acestei operații s-a stabilit greşit la ambele conturi astfel:

a)

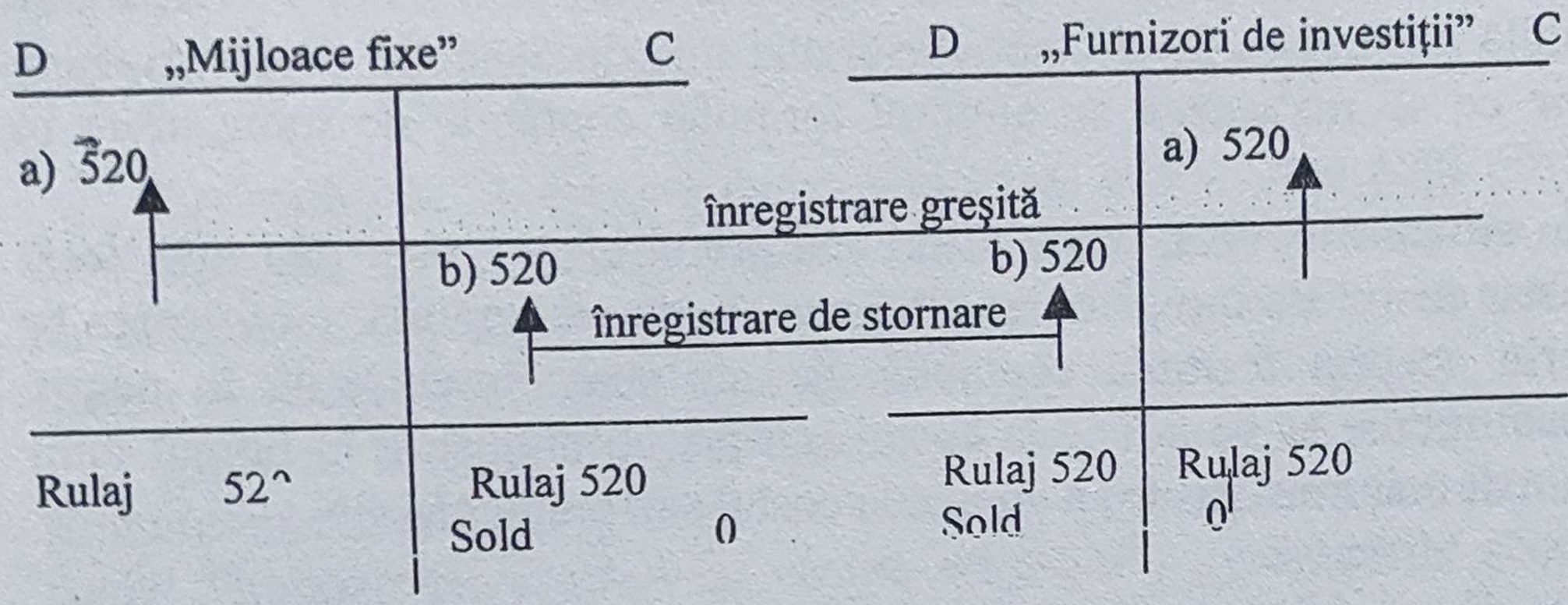
520	„Mijloace fixe”	=	„Furnizori de investiții”	520

Ulterior, printr-o analiză contabilă atentă, se observă că formula contabilă întocmită este greşită, din care cauză se procedează la stornarea ei în negru, astfel:

b)

520	„Furnizori de investiții”	=	„Mijloace fixe”	520

Într-o formă sistematică cele două înregistrări se prezintă astfel:

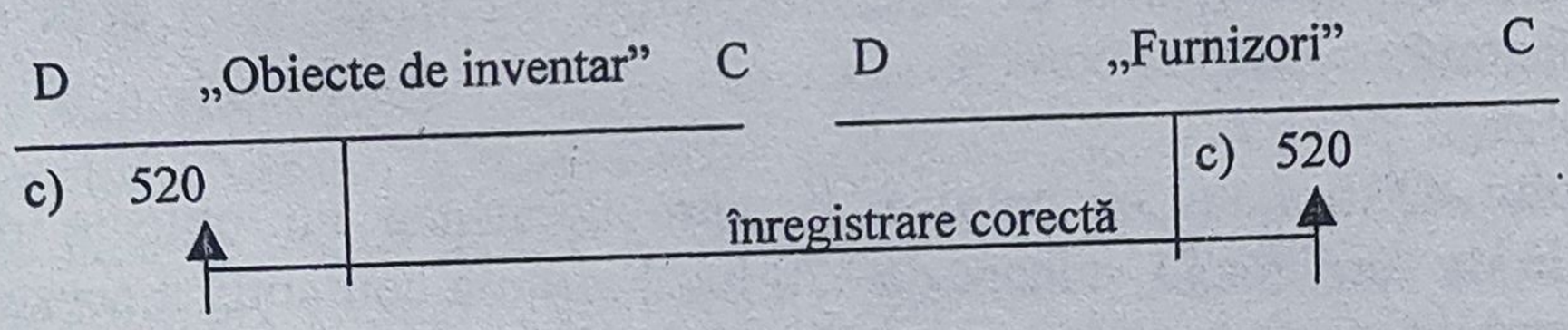


După prezentarea în formă sistematică a celor două înregistrări, s-a calculat soldul conturilor prezentate mai sus şi se constată că sumele înregistrate anterior au fost anulate.

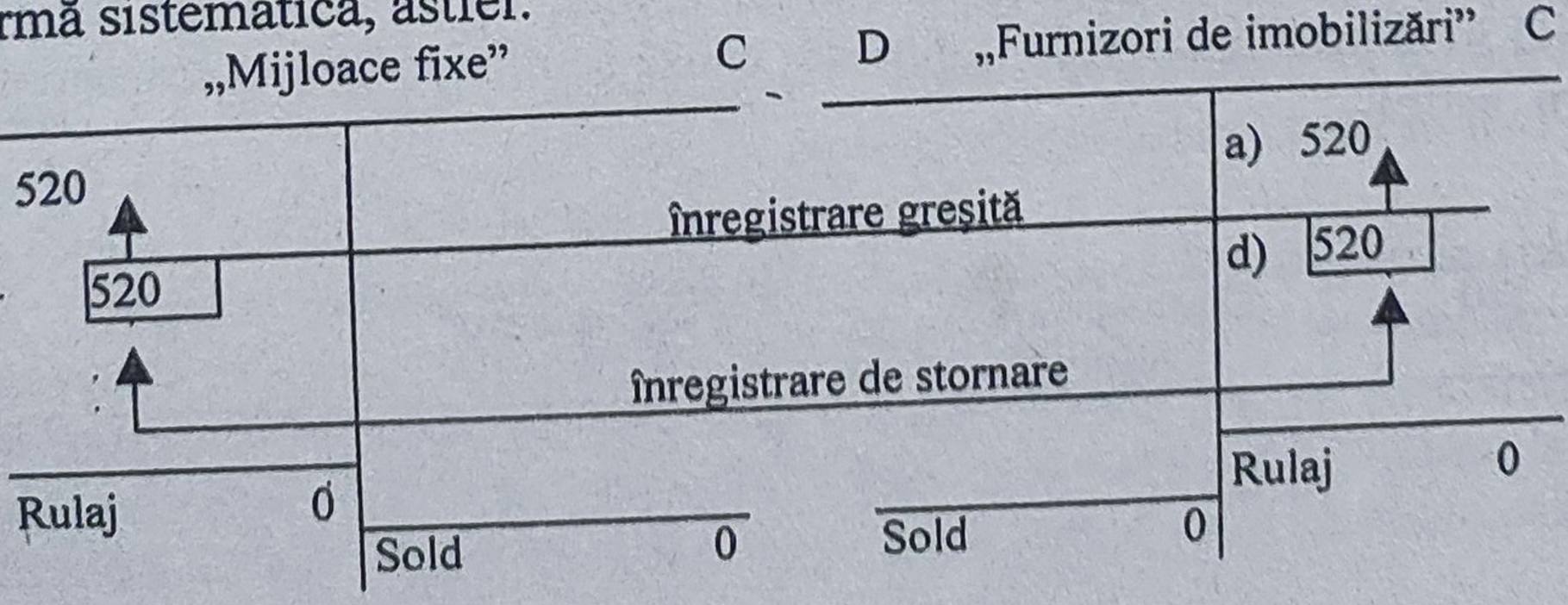
După anularea înregistrării efectuate greşit, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

c)				
520	„Obiecte de inventar"	=	„Furnizori"	520

În formă schematică această înregistrare se prezintă astfel:



Stornarea în roşu constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit, prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roşu (sau în negru dar încadrată în chenar) şi apoi întocmirea formulei contabile corecte în negru. Pentru exemplificare se porneşte de la aceeaşi formulă contabilă efectuată anterior greşit, la stornarea în roşu (punctul a), care reprezintă în formă sistematică, astfel:



Se corectează apoi înregistrarea greşită prin repetarea formulei contabile inițiale (punctul a), dar cu suma înscrisă în roşu (sau în negru dar încadrată în chenar), astfel:

d)

520	„Mijloace fixe”	=	„Furnizori de imobilizări”	520

Această formulă contabilă de stornare este reprezentată sub formă sistematică în conturile deschise mai sus, iar pentru a constata dacă înregistrarea efectuată anterior greşit a fost anulată, se stabileşte soldul conturilor care trebuie să fie zero.

Se întocmeşte apoi formula contabilă corectă, astfel:

e)

520	„Obiecte de inventar”	=	„Furnizori”	520

Reprezentarea sistematică a acestei formule contabile este următoarea:

D	„Obiecte de inventar”	C
e) 520		

D	”Furnizori”	C
		e) 520

înregistrare corectă

Din analiza comparativă a celor două modalități de efectuare a stornării (tabelul 4.2.) se constată că în ambele cazuri se ajunge la acelaşi sold final în conturi şi deci se atinge scopul propus, de corectare a înregistrărilor contabile eronate.

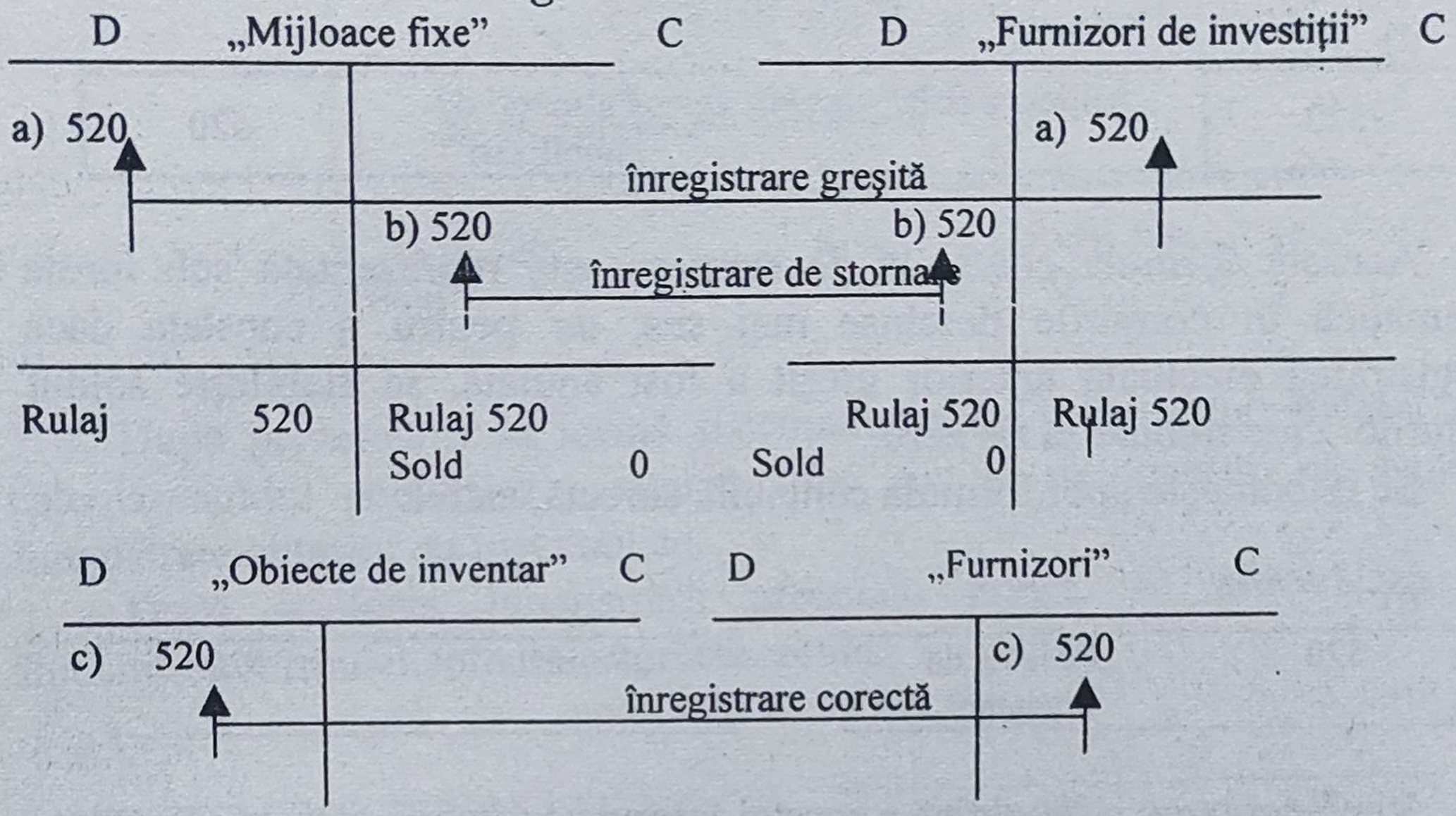
Stornarea în negru are însă dezavantajul față de stornarea în roşu deoarece duce, pe de o parte, la denaturarea rulajelor conturilor folosite, pe care le măreşte artificial cu sumele care în realitate nu corespund unor operații economice, ci unor operații de corectare, aşa cum este cazul conturilor „Mijloace fixe” şi „Furnizori de imobilizări” care prezintă atât rulaj debitor cât şi rulaj creditor de 520 lei, deşi în realitate rulajul lor este zero (cum se prezintă situația la stornarea în roşu), şi pe de altă parte, la stabilirea în anumite cazuri, a unor corespondențe ireale între conturi.

Din aceste motive se recomandă folosirea stornării în roşu.

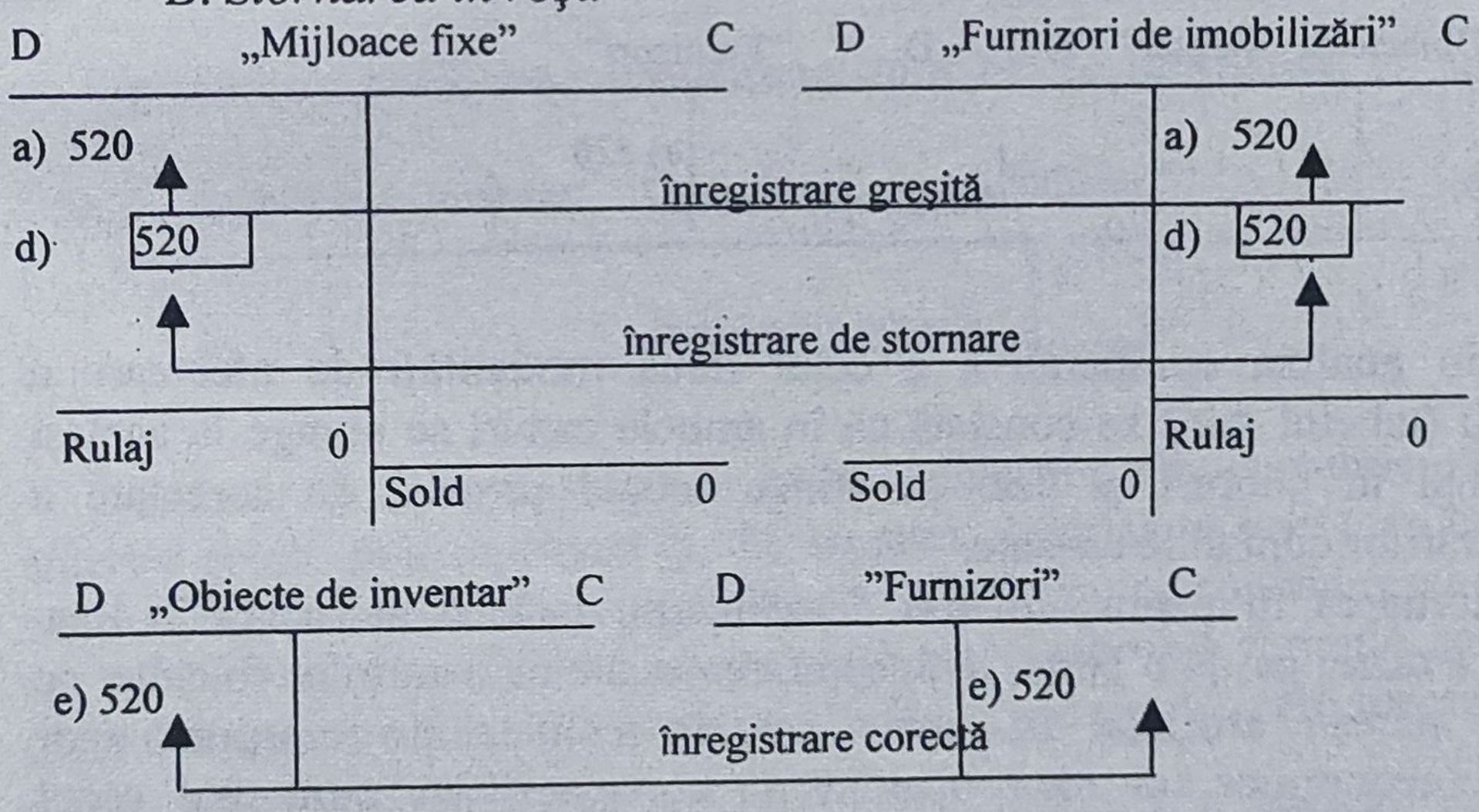
Tabel 4.2.

Schema comparativă a înregistrărilor de stornare în ordine sistematică, în negru și în roșu

A. *Stornarea în negru*



B. *Stornarea în roşu*



În concluzie, analiza contabilă permite înregistrarea corectă, rațională, științifică a operațiilor economice și financiare în conturi, și nu în mod intuitiv, mecanic, motiv pentru care utilizarea ei este obligatorie.

4.7. Întrebări şi exerciţii de control

1. Definiți noțiunea de cont și conținutul economic al contului.
2. Care sunt funcțiile contului?
3. Cum se prezintă schematic forma contului? Exemplificaţi.
4. Cum poate fi prezentată forma bilaterală a contului? Exemplificaţi.
5. Care sunt elementele ce formează structura contului? Definiți toate aceste elemente.
6. Care sunt principalele reguli de funcționare ale conturilor?
7. Cum se grupează conturile după soldul pe care îl prezintă la un moment dat?
8. Ce sunt conturile monofuncționale?
9. În ce constă dubla înregistrare?
10. Definiți noțiunea de corespondență a conturilor.
11. Ce modalitate de realizare a corespondenței conturilor cunoaşteți? Exemplificaţi.
12. În ce constă analiza contabilă a operaţiunilor economico-financiare?
13. Care sunt etapele analizei contabile a unei operații economice? Exemplificați.
14. Ce înțelegeți prin formulă contabilă? Dar prin articol contabil?
15. Ce înseamnă a conta un document?
16. Care sunt criteriile de clasificare a formulelor contabile? Exemplificați.

CAPITOLUL V

ANALIZA ŞI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

5.1. Clasificarea conturilor

5.1.1. Noțiunea, conținutul şi importanța clasificării

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune şi specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe şi subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulțimea conturilor folosite în contabilitatea curentă.

Clasificarea conturilor are o importanță deosebită din următoarele puncte de vedere:

- dă posibilitatea studierii sistematică şi generalizată, asigurând cunoaşterea legăturilor reciproce dintre ele;
- permite asimilarea cu uşurință a conținutului economic şi a funcției contabile a conturilor;
- ajută la înțelegerea structurilor planurilor de conturi ale diferitelor ramuri de activitate;
- constituie un mijloc eficient de cunoaştere a obiectului contabilității.

Varietatea mare de conturi utilizate de contabilitatea curentă şi legăturile reciproce ce se stabilesc între ele pe baza dublei înregistrări şi a corespondenței conturilor, care le face să funcționeze ca un sistem unitar, cunoscut sub denumirea de *sistemul conturilor*, impune cu necesitate clasificarea lor pentru a creea posibilitatea studierii sistematice a acestora şi generalizării caracteristicilor comune. În acest scop, conturile ca elemente componente ale sistemului respectiv, sunt supuse clasificării fiind încadrate într-un număr redus de clase, grupe şi subgrupe, ceea ce uşurează studierea şi însuşirea conținutului economic şi al funcției contabile a acestora. De asemenea cunoscând particularitățile fiecărei clase, grupe şi subgrupe de conturi, se obține o imagine clară asupra tuturor conturilor din diviziunea respectivă a clasificării, iar pe această bază a întregului sistem de conturi.

5.1.2. Criterii de clasificare a conturilor

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe criterii, fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt: conținutul economic al conturilor, funcția contabilă și sfera de cuprindere. Pornind de la aceste criterii, conturile se împart în clase, grupe și subgrupe, menținând în cadrul fiecărei subdiviziuni același criteriu care permite o delimitare strictă a conturilor respective pe subdiviziunile clasificării.

- *După conținutul economic*, conturile se împart în următoarele clase de conturi: clasa conturilor mijloacelor economice, clasa conturilor surselor economice și clasa conturilor în afara bilanțului. Aceste clase de conturi pun în evidență prin conținutul lor, toate componentele obiectului contabilității.

- *După funcția contabilă* conturile se clasifică în: conturi de activ, conturi de pasiv și conturi bifuncționale. Practic această funcție se referă la felul în care conturile se debitează sau se creditează.

- *După sfera de cuprinde*re conturile sunt grupate în: conturi sintetice și conturi analitice.

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilității, cu ajutorul cărora se reflectă bunurile economice, procesele economice și sursele de finanțare ale acestora, în unitate, grupate după caracteristicile generale.

Conturile analitice, spre deosebire de conturile sintetice care înregistrează elementele patrimoniale grupate după caracteristicile lor generale, înregistrează elementele respective individualizate după însușirile specifice. Cu alte cuvinte, conturile analitice permit detalierea, adâncirea, dezvoltarea conturilor sintetice. La rândul ei, clasa conturilor analitice, în funcție de etalonul de evidență folosit, se împarte în două grupe astfel: grupa conturilor analitice valorice și grupa conturilor cantitativ-valorice.

Conturile analitice funcționează după aceleași reguli ca și conturile sintetice, deoarece în ambele categorii de conturi se înregistrează aceleași elemente patrimoniale și au deci același conținut economic.

În fiecare unitate patrimonială funcționează în paralel și în strânsă legătură, contabilitatea sintetică și contabilitatea analitică. Orice operație economică sau financiară înregistrată în contabilitatea analitică este reflectată și în contabilitatea sintetică.

Pentru formarea imaginii de ansamblu asupra sistemului de conturi, în tabelul următor se prezintă schema generală de clasificare a conturilor după conținutul economic.

Tabelul 5.1.

Schema de clasificare a conturilor

Clasa	Grupa	Subgrupa	Conturi sintetice	Funcția contabilă
0	1	2	3	4
1.Conturi de bilanț	1.1.Conturi de capitaluri	1.1.1.Conturi de capitaluri proprii	101"Capital social" 104"Prime legate de capital" 105"Rezerve din reevaluare" 106"Rezerve" 117"Rezultatul reportat" 121"Rezultatul exercițiului"	P P P P B B
		1.1.2.Conturi de provizioane pentru riscuri și cheltuieli	151"Provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	P
		1.1.3.Conturi de datorii pe termen lung	161"Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" 162"Credite bancare pe termen lung și mediu" 168"Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"	P P P
	1.2.Conturi de active imobilizate	1.2.1.Conturi de imobilizări necorporale	201"Cheltuieli de constituire" 203"Cheltuieli de dezvoltare" 205"Concesiui. brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare" 207"Fond comercial"	A A A A
		1.2.2.Conturi de imobilizări corporale	211"Terenuri" 212"Mijloace fixe"	A A
		1.2.3.Conturi de imobilizări financiare	261"Titluri de participare deținute de filiale din cadrul grupului" 262"Titluri de participare deținute de societăți duin afara grupului" 267"Creanțe imobilizate"	A A A
	1.3.Conturi de stocuri		301"Materii prime" 302"Materiale consumabile" 331"Produse în curs de execuție" 345"Produse finite" 371"Mărfuri"	A A A A A

	1.4.Conturi de terți	1.4.1.Conturi de creanțe	411"Clienți" 413"Efecte de primit" 445"Subvenții" 456"Decontări cu asociații privind capitalul" 461"Debitori diverși"	A A A A A
		1.4.2.Conturi de datorii pe termen scurt	401"Furnizori" 403"Efecte de plată" 404"Furnizori de imobilizări" 421"Personal-salarii datorate" 431"Asigurări sociale" 437"Ajutor de șomaj" 441"Impozit pe profit" 444"Impozit pe salarii" 462"Creditori diverși"	P P P P B P P P P
	1.5.Conturi de trezorerie	1.5.1.Conturi de titluri de plasament	502"Acțiuni proprii" 503"Acțiuni" 506"Obligațiuni"	A A A
		1.5.2.Conturi de disponibilități bănești	511"valori de încasat" 512"Conturi curente la bănci" 531"Casa"	A B B
		1.5.3.Conturi de credite bancare pe termen scurt	519"Credite bancare pe termen scurt" 518"Bolnavi de plătit"	P P
	1.6.Conturi de regularizare		471"Cheltuieli înregistrate în avans" 472"Venituri înregistrate în avans"	A P
	1.7.Conturi rectificative	1.7.1.Conturi rectificative privind activele imobilizate	280"Amortizări privind imobilizările necorporale" 281"Amortizări privind imobilizările corporale" 296"Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor fianciare"	P P P
		1.7.2.Conturi rectificative privind activele circulante	391"Provizioane pentru deprecierea materiilor prime" 393"Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție" 394"Provizioane pentru deprecierea produselor" 397"Provizioane pentru deprecierea mărfurilor" 491"Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți" 496"Provizioane pentru deprecierea creanțelor –debitori diverși" 591" Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societățile din cadrul grupului"	P P P P P P P

2.Conturi de procese	2.1 Conturi de cheltuieli	2.1.1.Conturi de cheltuieli de exploatare	601"Cheltuieli cu materiile prime	A
			607" Cheltuieli privind mărfurile"	A
			611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"	A
			641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	A
			658 „Alte cheltuieli de exploatare"	A
			681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	A
		2.1.2.Conturi de cheltuieli financiare	666„Cheltuieli privind dobânzile"	A
			667„Cheltuieli privind sconturile acordate"	A
			686„Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele"	A
		2.1.3.Conturi de cheltuieli extraordinare	671"Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"	A
	2.2.Conturi de venituri	2.2.1.Conturi de venituri din exploatare	701"Venituri din vânzarea produselor finite"	P
			707"Venituri din vânzarea mărfurilor"	P
			711"Variația stocurilor"	P
			722"Venituri din producția de imobilizări corporale"	P
			781"Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	P
		2.2.2.Conturi de venituri financiare	766"Venituri din dobânzi"	P
			786"Venituri financiare din provizioane"	P
		2.2.3.Conturi de venituri extraordinare	771"Venituri din subvenții pentru eveneimente extraordinare și altele similare"	P
3.Conturi în afara bilanțului	3.1.Conturi de ordine		8031"Mijloace fixe luate cu chirie"	-
			8032"Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare"	-
			8033"Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	-
	3.2.Conturi de evidență		801"Angajamente acordate"	-
			802"Angajamente primite"	-
			8034"Debitori scoși din activ urmăriți în continuare"	-
			8035"Debitori din amenzi și penalizări pretinse"	-
4.Conturi de gestiune	4.1.Conturi de decontări interne		901"Decontări interne privind cheltuielile"	B
			902" Decontări interne privind producția obținută"	B

			903" Decontări interne privind diferențele de preț"	A
	4.2.Conturi de calculație		921"Cheltuielile activității de bază" 922"Cheltuielile activităților auxiliare" 923"Cheltuieli indirecte de producție" 924"Cheltuieli generale de administrație" 925"Cheltuieli de desfacere"	A A A A A
	4.3.Conturi privind producția obținută		931"Costul producției obținute" 933"Costul producției in curs de execuție"	A A

5.2. Planul de Conturi General (PCG)

5.2.1. Definirea planului de conturi general

Planul de conturi reprezintă matricea întregului sistem de conturi în cadrul căruia fiecare cont, de diferite grade de cuprindere a elementelor patrimoniale, este delimitat printr-o denumire şi printr-un simbol cifric fiind încadrat într-o clasă şi grupă în raport cu un anumit criteriu de clasificare.

Potrivit Legii contabilității, obligația organizării şi conducerii contabilității proprii revine: regiilor autonome, societăților comerciale, societăților agricole, instituțiilor publice de subordonare centrală sau locală, unităților de asigurări sociale, altele decât cele de stat, asociațiilor, fundațiilor, organizațiilor cooperației meşteşugăreşti, organizațiilor cooperației de consum şi de credit, Băncii Naționale a României şi societăților bancare, sindicatelor, unităților de cult şi altor organizații, precum şi celorlalte persoane care au dobândit personalitate juridică potrivit legii.

Planul de conturi general a fost conceput să se aplice numai pentru unitățile patrimoniale care desfăşoară activități economice.

Planul de conturi general conține nouă clase de conturi simbolizate cu o cifră, grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre şi conturi sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre.

Conturile din clasele 1-7 sunt utilizate de contabilitatea financiară şi sunt obligatorii, iar cele din clasa a noua sunt utilizate de contabilitatea de gestiune şi nu sunt obligatorii ele pot fi adaptate şi completate de fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității şi necesitățile proprii.

În țara noastră, începând cu anul 2003, soluția adoptată este cea a planului general de conturi diferențiat pe două structuri și anume: plan de conturi de bază și plan de conturi simplificat, soluție recomandată și de Uniunea Europeană prin Directiva a IV-a.

5.2.2. Planul de conturi general

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10		CAPITAL ŞI REZERVE
101		**Capital (capital social, patrimoniul regiei, etc.)**
	1011	Capital subscris nevărsat
	1012	Capital subscris vărsat
	1015	Patrimoniul regiei
	1016	Patrimoniul public
104		**Prime de capital**
	1041	Prime de emisiune
	1042	Prime de fuziune/divizare
	1043	Prime de aport
	1044	Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni
105		**Rezerve din reevaluare**
106		**Rezerve**
	1061	Rezerve legale
	1063	Rezerve statutare sau contractuale
	1064	Rezerve de valoare justă
	1065	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
	1068	Alte rezerve
107		**Rezerve din conversie**
108		**Interese minoritare**
	1081	Interese minoritare – rezultatul exercițiul financiar
	1082	Interese minoritare – alte capitaluri proprii
109		**Acțiuni proprii**
	1091	Acțiuni proprii deținute pe termen scurt
	1092	Acțiuni proprii deținute pe termen lung
11		REZULTATUL REPORTAT
117		**Rezultatul reportat**
	1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită
	1172	Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS-urilor, mai puțin IAS 29 (cont în lichidare)
	1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
	1176	Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directive a IV-a a CEE
12		REZULTATUL EXERCIȚIULUI
121		**Profit şi pierdere**
129		**Repartizarea profitului**

13		SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
	131	**Subvenții pentru investiții**
	132	**Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții**
	133	**Donații pentru investiții**
	134	**Plusuri de inventar de natura imobilizărilor**
	138	**Alte sume primite ca subvenții pentru investiții**
15		PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
	151	**Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli**
	1511	Provizioane pentru litigii
	1512	Provizioane pentru garanții acordate clienților
	1513	Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea
	1514	Provizioane pentru restructurare
	1515	Provizioane pentru pensii ți obligații similare
	1516	Provizioane pentru impozite
	1518	Alte provizioane
16		ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
	161	**Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni**
	1614	Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
	1615	Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci
	1617	Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
	1618	Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
	162	**Credite bancare pe termen lung**
	1621	Credite bancare pe termen lung
	1622	Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
	1623	Credite externe guvernamentale
	1624	Credite bancare externe garantate de stat
	1625	Credite bancare externe garantate de bănci
	1626	Credite de la trezoreria statului
	1627	Credite bancare interne garantate de stat
	166	**Datorii ce privesc imobilizările financiare**
	1661	Datorii față de entitățile afiliate
	1663	Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare
	167	**Alte împrumuturi şi datorii asimilate**
	168	**Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate**
	1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni
	1682	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
	1685	Dobânzi aferente datoriilor față de entități afiliate
	1686	Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare
	1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
	169	**Prime privind rambursarea obligațiunilor**

CLASA 2- CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20		IMOBILIZĂRI NECORPORALE
	201	**Cheltuieli de constituire**
	203	**Cheltuieli de dezvoltare**
	205	**Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare**
	207	**Fond comercial**
	2071	Fond comercial pozitiv
	2072	Fond comercial negativ
	208	**Alte imobilizări necorporale**
21		IMOBILIZĂRI CORPORALE
	211	**Terenuri și amenajări de terenuri**
	2111	Terenuri
	2112	Amenajări de terenuri
	212	**Construcții**
	213	**Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații**
	2131	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
	2132	Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
	2133	Mijloace de transport
	2134	Animale și plantații
	214	**Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale**
23		IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI
	231	**Imobilizări corporale în curs de execuție**
	232	**Avansuri acordate pentru imobilizări corporale**
	233	**Imobilizări necorporale în curs de execuție**
	234	**Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale**
26		IMOBILIZĂRI FINANCIARE
	261	**Acțiuni deținute la entitățile afiliate**
	263	**Interese de participare**
	264	**Titluri puse în echivalență**
	265	**Alte titluri imobilizate**
	267	**Creanțe imobilizate**
	2671	Sume datorate de entitățile afiliate
	2672	Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate
	2673	Creanțe legate de interesele de participare
	2674	Dobânda aferentă creanțelor legate de interese de participare
	2675	Împrumuturi acordate pe termen lung
	2676	Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
	2678	Alte creanțe imobilizate
	2679	Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate

269 **Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare**
2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate
2692 Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare
2693 Vărsăminte de efectuat privind alte imobilizări financiare
28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 **Amortizări privind imobilizările necorporale**
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi a altor drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 **Amortizări privind imobilizări corporale**
2811 Amortizarea amenajărilor de teren
2812 Amortizarea construcțiilor
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor
2814 Amortizarea altor imobilizări corporale
29 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
290 **Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale**
2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
2905 Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare
2907 Ajustări pentru deprecierea fondului comercial
2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale
291 **Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale**
2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri
2912 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
2913 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor
2914 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale
293 **Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție**
2931 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție
2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție
296 **Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare**
2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități afiliate
2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare
2963 Ajustări pentru pierderea de valoarea altor titluri imobilizate

2964 Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate
2965 Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interese de participare
2966 Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
2968 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate

CLASA 3- CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30 STOCURI DE MATERII ȘI MATERIALE
301 Materii prime
302 Materiale consumabile
3021 Materiale auxiliare
3022 Combustibili
3023 Materiale pentru ambalat
3024 Piese de schimb
3025 Semințe și materiale de plantat
3026 Furaje
3028 Alte materiale consumabile
303 Materiale de natura obiectelor de inventar
308 Diferențe de preț la materii prime și materiale
33 PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE
331 Produse în curs de execuție
332 Lucrări și servicii în curs de execuție
34 PRODUSE
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferențe de preț la produse
35 STOCURI AFLATE LA TERȚI
351 Materii și materiale aflate la terți
354 Produse aflate la terți
356 Animale aflate la terți
357 Mărfuri aflate la terți
358 Ambalaje aflate la terți
36 ANIMALE
361 Animale și păsări
368 Diferențe de preț la animale și păsări
37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferențe de preț la mărfuri
38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferențe de preț la ambalaje
39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
392 Ajustări pentru deprecierea materialelor

	3921	Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
	3922	Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393		**Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție**
394		**Ajustări pentru deprecierea produselor**
	3941	Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
	3945	Ajustări pentru deprecierea produselor finite
	3946	Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
395		**Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți**
	3951	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime şi materialelor aflate la terți
	3952	Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
	3953	Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
	3954	Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
	3956	Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți
	3957	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
	3958	Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396		**Provizioane pentru deprecierea animalelor**
397		**Provizioane pentru deprecierea mărfurilor**
398		**Provizioane pentru deprecierea ambalajelor**

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40		FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401		**Furnizori**
403		**Efecte de plătit**
404		**Furnizori de imobilizări**
405		**Efecte de plătit pentru imobilizări**
408		**Furnizori-facturi nesosite**
409		**Furnizori-debitori**
	4091	Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
	4092	Furnizori –debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări
41		CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
411		**Clienți**
	4111	Clienți
	4118	Clienți incerți sau în litigiu
413		**Efecte de primit de la clienți**
418		**Clienți-facturi de întocmit**
419		**Clienți-creditori**
42		PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421		**Personal-salarii datorate**
423		**Personal-ajutoare materiale datorate**
424		**Prime reprezentând participarea personalului la profit** (se utilizează atunci când există baza legală pentru acordarea acestora)
425		**Avansuri acordate personalului**

426		**Drepturi de personal neridicate**
427		**Reținеri din salarii datorate terților**
428		**Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul**
	4281	Alte datorii în legătură cu personalul
	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul
43		ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
431		**Asigurări sociale**
	4311	Contribuția unității la asigurările sociale
	4312	Contribuția personalului la asigurările sociale
	4313	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
	4314	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
437		**Ajutor de șomaj**
	4371	Contribuția unității la fondul de somaj
	4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj
438		**Alte datorii și creanțe sociale**
	4381	Alte datorii sociale
	4382	Alte creanțe sociale
44		BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE
441		**Impozitul pe profit/venit**
	4411	Impozitul pe profit
	4418	Impozitul pe venit (se utilizează de către microîntreprinderi)
442		**Taxa pe valoare adăugată**
	4423	TVA de plată
	4424	TVA de recuperat
	4426	TVA deductibilă
	4427	TVA colectată
	4428	TVA neexigibilă
444		**Impozitul pe venituri de natura salariilor**
445		**Subvenții**
	4451	Subvenții guvernamentale
	4452	Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții
	4458	Alte sume primite cu caracter de subvenții
446		**Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate**
447		**Fonduri speciale-taxe și vărsăminte asimilate**
448		**Alte datorii și creanțe cu bugetul statului**
	4481	Alte datorii față de bugetul statului
	4482	Alte creanțe privînd bugetul statului
45		GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI
451		**Decontări în cadrul grupului**
	4511	Decontări între entitățile afiliate
	4518	Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate
453		**Decontări privind interesele de participare**
	4531	Decontări privind interesele de participare
	4538	Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare

455		**Sume datorate acționarilor/asociaților**
	4551	Acționari/asociați-conturi curente
	4558	Acționari/asociați-dobânzi la conturi curente
456		**Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul**
457		**Dividende de plată**
458		**Decontări din operații în participație**
	4581	Decontări din operații în participație-pasiv
	4582	Decontări din operații în participație-activ
46		DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461		**Debitori diverşi**
462		**Creditori diverşi**
47		CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471		**Cheltuieli înregistrate în avans**
472		**Venituri înregistrate în avans**
473		**Decontări din operațiuni în curs de clarificare**
48		DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII
481		**Decontări între unitate şi subunități**
482		**Decontări între subunități**
49		AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
491		**Ajustări pentru pentru deprecierea creanțelor - clienți**
495		**Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații**
496		**Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverşi**

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

50		INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT
501		**Acțiuni deținute la entitățile afiliate**
505		**Obligațiuni emise şi răscumpărate**
506		**Obligațiuni**
508		**Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate**
	5081	Alte titluri de plasament
	5088	Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament
509		**Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt**
	5091	Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate
	5092	Vărsăminte de efectuat pentru alte investişii pe termen scurt
51		CONTURI LA BĂNCI
511		**Valori de încasat**
	5112	Cecuri de încasat
	5113	Efecte de încasat
	5114	Efecte remise spre scontare
512		**Conturi curente la bănci**
	5121	Conturi la bănci în lei
	5124	Conturi la bănci în valută
	5125	Sume în curs de decontare

518		**Dobânzi**
	5186	Dobânzi de plătit
	5187	Dobânzi de încasat
519		**Credite bancare pe termen scurt**
	5191	Credite bancare pe termen scurt
	5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
	5193	Credite externe guvernamentale
	5194	Credite externe garantate de stat
	5195	Credite externe garantate de bănci
	5196	Credite de la trezoreria statului
	5197	Credite interne garantate de stat
	5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53		CASA
531		**Casa**
	5311	Casa în lei
	5314	Casa în valută
532		**Alte valori**
	5321	Timbre fiscale şi poştale
	5322	Bilete de tratament şi odihnă
	5323	Tichete şi bilete de călătorie
	5328	Alte valori
54		ACREDITIVE
541		**Acreditive**
	5411	Acreditive în lei
	5412	Acreditive în valută
542		**Avansuri de trezorerie** (inclusiv sumele acordate pe carduri)
58		VIRAMENTE INTERNE
581		**Viramente interne**
59		AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591		**Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate**
595		**Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate**
596		**Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor**
598		**Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate**

CLASA 6-CONTURI DE CHELTUIELI

60		CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601		**Cheltuieli cu materii prime**
602		**Cheltuieli cu materiale consumabile**
	6021	Cheltuieli cu materiale auxiliare
	6022	Cheltuieli privind combustibilul
	6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
	6024	Cheltuieli privind piesele de schimb
	6025	Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
	6026	Cheltuieli privind furajele
	6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile

	603	**Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar**
	604	**Cheltuieli privind materialele nestocate**
	605	**Cheltuieli privind energia şi apa**
	606	**Cheltuieli privind animalele şi păsările**
	607	**Cheltuieli privind mărfurile**
	608	**Cheltuieli privind ambalajele**
61		CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
	611	**Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile**
	612	**Cheltuieli cu revedenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile**
	613	**Cheltuieli cu primele de asigurare**
	614	**Cheltuieli cu studiile şi cercetările**
62		CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
	621	**Cheltuieli cu colaboratorii**
	622	**Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile**
	623	**Cheltuieli de protocol,reclamă şi publicitate**
	624	**Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal**
	625	**Cheltuieli cu deplasări,detaşări şi transferări**
	626	**Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii**
	627	**Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate**
	628	**Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi**
63		CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
	635	**Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi alte vărsăminte asimilate**
64		CHELTUIELI CU PERSONALUL
	641	**Cheltuieli cu salariile personalului**
	642	**Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor**
	645	**Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială**
	6451	Contribuţia unităţii la asigurările sociale
	6452	Contribuţia unităţii pentru ajutorul de somaj
	6453	Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
	6458	Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
65		ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
	654	**Pierderi din creanţe şi debitori diverşi**
	658	**Alte cheltuieli de exploatare**
	6581	Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
	6582	Donaţii şi subvenţii acordate
	6583	Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
	6584	Alte cheltuieli de exploatare
66		CHELTUIELI FINANCIARE
	663	**Piederi din creanţe legate de participaţii**
	664	**Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate**
	6641	Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
	6642	Pierderi privind investiţiile financiare pe termen scurt cedate

665 **Cheltuieli din diferențe de curs valutar**
666 **Cheltuieli privind dobânzile**
667 **Cheltuieli privind sconturile acordate**
668 **Alte cheltuieli financiare**

67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671 Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare

68 CHELTUIELILE CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȚI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681 **Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere**

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

686 **Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare**
6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE

691 **Cheltuieli cu impozitul pe profit**
698 **Alte cheltuieli cu impozitul pe venit ți cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus** (se utilizează conform reglementărilor legale)

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI NETĂ
701 **Venituri din vânzarea produselor finite**
702 **Venituri din vânzarea semifabricatelor**
703 **Venituri din vânzarea produselor reziduale**
704 **Venituri din lucrări executate și servicii prestate**
705 **Venituri din studii și cercetări**
706 **Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii**
707 **Venituri din vânzarea mărfurilor**
708 **Venituri din activități diverse**

71 VARIAȚIA STOCURILOR
711 **Variația stocurilor**

72 VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
721 **Venituri din producția de imobilizări necorporale**
722 **Venituri din producția de imobilizări corporale**

74 VENITURI DIN SUVENȚII DE EXPLOATARE

741 **Venituri din subvenții de exploatare**
7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412 Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile
7413 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414 Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
7415 Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
7416 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417 Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
7418 Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754 **Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși**

758 **Alte venituri din exploatare**
7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
7582 Venituri din donații și subvenții primite
7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
7584 Venituri din subvenții pentru investiții
7588 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE

761 **Venituri din imobilizări financiare**
7611 Venituri din acțiuni deținute la entități afiliate
7613 Venituri din interese de participare

762 **Venituri din investiții financiare pe termen scurt**

763 **Venituri din creanțe imobilizate**

764 **Venituri din investiții financiare cedate**
7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
7642 Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt cedate

765 **Venituri din diferențe de curs valutar**

766 **Venituri din dobânzi**

767 **Venituri din sconturi obținute**

768 **Alte venituri financiare**

77 VENITURI EXTRAORDINARE

771 **Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare**

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE, AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE

781 **Venituri din provizioane și ajustări pentru deprecierepriviind activitatea de exploatare**
7812 Venituri din provizioane
7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815 Venituri din fondul comercial negativ

786		**Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare**
	7863	Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
	7864	Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80		CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801		**Angajamente acordate**
	8011	Giruri şi garanții acordate
	8018	Alte angajamente acordate
802		**Angajamente primite**
	8021	Giruri şi garanții primite
	8028	Alte angajamente primite
803		**Alte conturi în afara bilanțului**
	8031	Imobilizări corporale luate cu chirie
	8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie
	8034	Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
	8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
	8036	Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
	8037	Efecte scontate neajunse la scadență
	8038	Alte valori în afara bilanțului
804		**Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe**
	8045	Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
805		**Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadență**
89		BILANȚ
891		**Bilanț de deschidere**
892		**Bilanț de închidere**

5.3. Analiza şi funcționarea sistemului de conturi

5.3.1. Conturile de capitaluri

5.3.1.1. Conținutul şi structura capitalului propriu

Capitalul propriu este partea din capital pusă la dispoziția unității de către proprietari: întreprinzători individuali, asociați sau acționari şi aparține de drept proprietarilor, deci nu este exigibil (rambursabil). Capitalul propriu este completat de capitalul străin care provine de la terți şi care este

rambursabil, adică devine exigibil la un anumit termen. Capitalul propriu împreună cu capitalul exigibil pe termen lung formează capitalul permanent al unității.

În capitalul propriu se mai cuprind și unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obținute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, subvențiile, profitul nerepartizat și provizioanele.

Pentru constituirea și formarea capitalului unei societăți comerciale sunt necesare mijloacele materiale și bănești care sunt aduse de către asociați și acționari sub formă de aport la societate. Aportul reprezintă valoarea pe care aceștia se angajează să o aducă la societate. Aportul la societate poate fi în natură, sub forma diferitelor categorii de bunuri de natura imobilizărilor și a activelor circulante materiale, și în bani, în numerar sau în cont la bancă, conform statutului și contractului de societate.

5.3.1.2. Conturile de capitaluri proprii

Această grupă de conturi cuprinde toate conturile care evidențiază sursele proprii de finanțare permanentă, concretizate în: aportul acționarilor (asociaților) la capitalul societății cu ocazia constituirii ei, cât și pe parcursul defășurării activității acesteia; rezultatul obținut sub formă de profit din activitatea desfășurată și alte elemente de capitaluri proprii (subvenții de la buget) precum și mișcarea capitalurilor proprii.

Conturile din această grupă, din punct de vedere al funcției contabile, sunt conturi de pasiv. Se creditează la constituirea capitalurilor proprii prin aportul în natură și/sau în numerar al proprietarilor, în calitate de investitori, prin capitalizarea profitului realizat în exercițiul anterior destinat creșterii capitalului; prin încorporarea în capitalul social al primelor legate de capital, a rezervelor destinate creșterii capitalului social, prin transformarea obligațiunilor în acțiuni, etc.

Se debitează cu micșorarea capitalurilor proprii, prin rambursarea capitalului social către asociați, prin acoperirea pierderilor din capitalurile proprii și prin anularea acțiunilor proprii răscumpărate.

Soldul conturilor este creditor și evidențiază capitalurile proprii delimitate ca surse permanente de finanțare sau cu o durată mai mare de un an.

Mecanismul de funcționare a capitalurilor proprii este evidențiat în următoarele exemple:

1. La înființarea unei societăți comerciale pe acțiuni, se înregistrează subscrierea la capitalul social a acțiunilor în valoare totală de 5.000.000 lei. Operația de subscriere a capitalului social produce o creștere a dreptului de

creanță asupra acționarilor (+A) reflectată în debitul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul", și concomitent, constituirea capitalului social (+P) reflectată în contul 1011 „Capital subscris nevărsat" prin următoarea formulă:

500	456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011 „Capital subscris nevărsat"	500

2. Se varsă în contul de la bancă acțiunile subscrise. Operația determină o creștere a disponibilului din contul de la bancă (+A), oglindită în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci" și, concomitent, o micșorare a creanței asupra acționarilor (-A), reflectată în creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul, astfel:

500	512 „Conturi curente la bănci"	=	456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	500

3. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat" la categoria „capital subscris vărsat". Această operație economică produce o diminuare în pasiv la elementul capital subscris nevărsat (-P) reflectată în debitul contului 1011 „Capital subscris nevărsat" și, concomitent și cu aceeași sumă, o majorare tot în pasiv, la elementul capital subscris vărsat (+P) reflectată în creditul contului 1012 „Capital subscris vărsat", astfel:

500	1011 „Capital subscris nevărsat"	=	1012 „Capital subscris vărsat"	500

4. Adunarea generală a acționarilor hotărăște rambursarea către acționari a unei părți din capitalul social în sumă de 2.000.000 lei.

a) Operația determină o reducere a capitalului social subscris (-P) care se înregistrează în debitul contului 101 „Capital social" și o creștere a datoriei față de acționari (+P), înregistrată în creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul". Formula contabilă este următoarea:

200	101 „Capital social"	=	456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	200

b) se înregistrează achitarea obligației de rambursare către acționari, astfel:

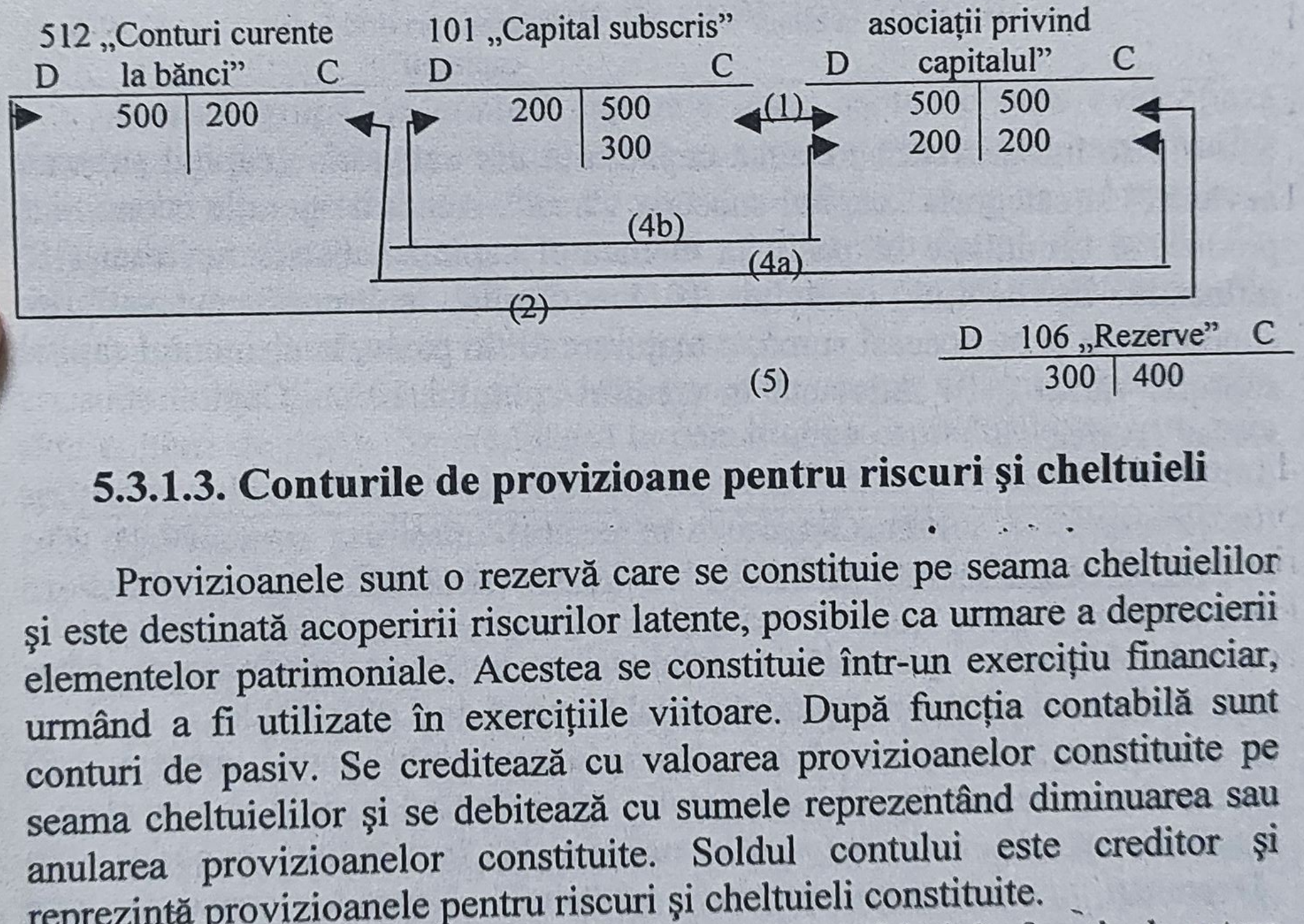
200	456 „Decontări cu asociații privind capitalul”	=	512 „Conturi curente la bănci”	200

5. Se încorporează în capitalul social rezerve în valoare de 300 lei. Operația produce o creştere a capitalului social (+P), reflectată în creditul contului 101 „Capital social” şi o micşorare a rezervelor (-P) înregistrată în debitul contului 106 „Rezerve”.

Formula contabilă a acestei operații economice este următoarea:

300	106 „Rezerve”	=	101 „Capital social”	300

Schematic, înregistrările de mai sus se prezintă astfel:



5.3.1.3. Conturile de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

Provizioanele sunt o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor şi este destinată acoperirii riscurilor latente, posibile ca urmare a deprecierii elementelor patrimoniale. Acestea se constituie într-un exercițiu financiar, urmând a fi utilizate în exercițiile viitoare. După funcția contabilă sunt conturi de pasiv. Se creditează cu valoarea provizioanelor constituite pe seama cheltuielilor şi se debitează cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor constituite. Soldul contului este creditor şi reprezintă provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli constituite.

Conturile privind provizioanele se dezvoltă pe feluri, în funcție de natura şi scopul pentru care au fost constituite (litigii, amenzi şi penalități, garanții acordate clienților, cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții, etc.).

Exemple:

1. În exercițiul N se constituie provizioane pentru litigii, probabile de plătit în exercițiul N+1 în valoare de 1.000 lei. Operația determină o creştere a cheltuielilor privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (+A),

înregistrate în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" şi concomitent, se constituie provizion ca sursă de finanțare (+P), reflectată în creditul contului 151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", astfel:

1000	681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	1000

Prin închiderea contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" prin contul 121 „Profit şi pierdere", efectul acestor cheltuieli este preluat de rezultatul exercițiului N când s-a produs angajarea lor.

2. În exercițiul N+1 s-au plătit efectiv din contul de la bancă cheltuieli privind litigiile în sumă de 800 lei. Operația determină o creştere a cheltuielilor privind litigiile (+A), reflectată în debitul contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare", şi, în acelaşi timp, o micşorare a disponibilului din contul de la bancă (-A), reflectată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci", astfel:

800	658 „Alte cheltuieli de exploatare"	=	512 „Conturi la bănci"	800

3. Cheltuiala devenind exigibilă, provizionul devine fără obiect şi se diminuează pe seama veniturilor. Operația determină o micşorare a provizioanelor (-P), reflectată în debitul contului 151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli", şi, concomitent, o creştere a veniturilor din provizioane (+P), reflectată în creditul contului 781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare", astfel:

800	151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"	=	781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	800

Schematic, aceste înregistrări cronologice se prezintă astfel:

781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"

D	C
	800

151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"

D	C
	1000

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"

D	C
1000	

512 „Conturi curente la bănci”		658 „Alte cheltuieli de exploatare”	
D	C	D	C
1200	800	800	

Astfel, prin intermediul provizionului, influența cheltuielilor cu litigiile plătite în exercițiul N+1, asupra rezultatului, este anulată:

658 „Alte cheltuieli de exploatare”		121 „Profit și pierdere”		781 „Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare”	
D	C	D	C	D	C
800	800	800	800	800	800

5.3.1.4. Conturile de datorii pe termen lung sau capital străin

Din capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalul propriu fac parte și împrumuturile și datoriile pe termen lung. Capitalul străin cuprinde următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni și primele de rambursare a acestora, creditele bancare pe termen lung și mediu, datorii legate de participații, dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate, prime privind rambursarea obligațiunilor.

Datoriile fiind elemente de pasiv, conturile asociate au funcție contabilă de pasiv. Ele se creditează cu datoriile create față de terți și se debitează la decontarea datoriilor. Soldul creditor reprezintă datoriile în curs de decontare.

Exemple:

1. Se înregistrează subscrierea publică a 1.000 obligațiuni cu valoare nominală de 0,2 lei bucata, în vederea obținerii unui împrumut. Această operație economică generează o majorare a obligației privind împrumutul subscris (+P), evidențiată în creditul contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni” și o creștere la valoarea de emisie a creanței asupra unei terțe persoane (debitor) care a subscris obligațiunile (+A), reflectată în debitul contului 461 „Debitori diverși”. Formula contabilă este următoarea:

200	461 „Debitori diverși”	=	161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”	200

2. Se primește împrumutul, respectiv se încasează valoarea obligațiunilor emise, prin depunerea directă în contul de la bancă. Operația determină o creștere a disponibilităților din contul de la bancă (+A), reflectată în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci", și o micșorare a creanței asupra debitorului (-A), reflectată în creditul contului 461 „Debitori diverși", prin următoarea formulă:

200	512 „Conturi curente la bănci"	=	461 „Debitori diverși"	200

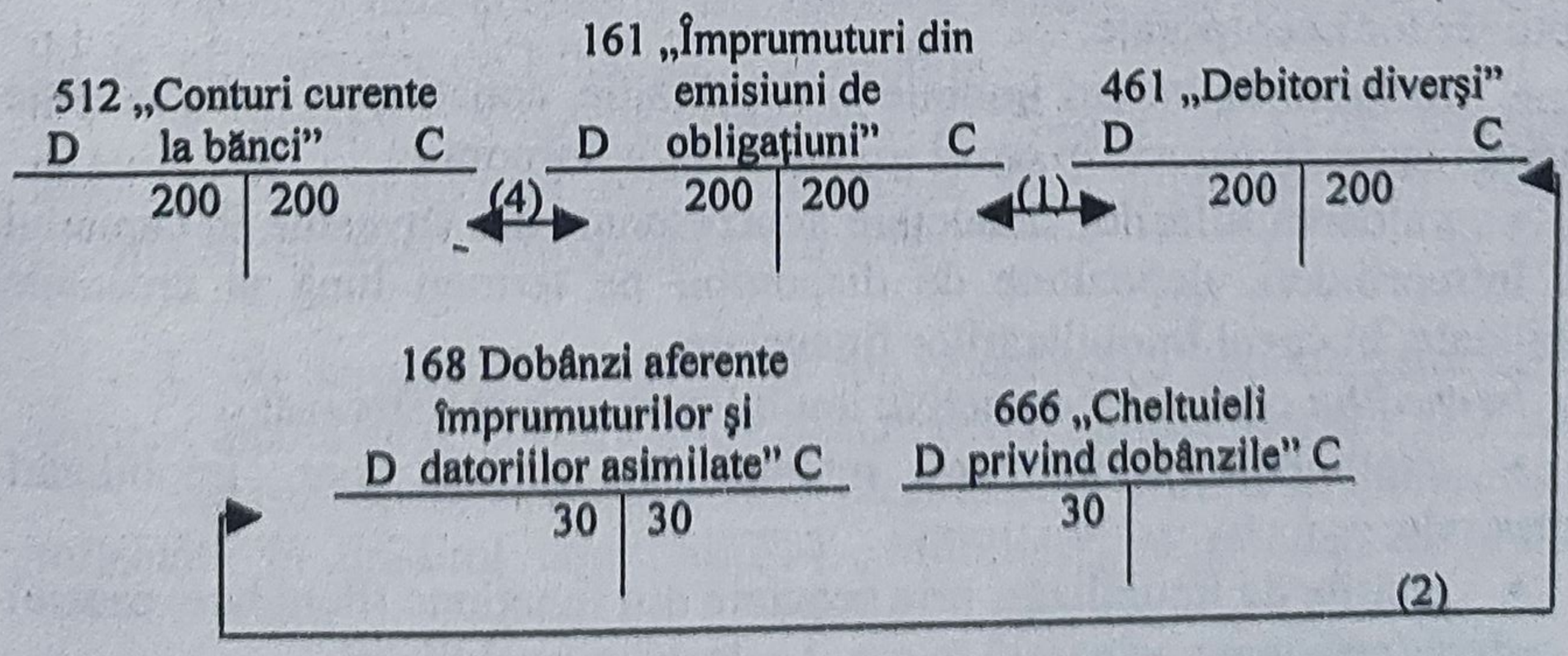
3. Pentru împrumutul din emisiunea de obligațiuni se plătește o dobândă de 15%/an. Operația determină o creștere a cheltuielilor privind dobânda (+A), înregistrată în debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile" și concomitent și cu aceeași sumă o creștere a datoriei din dobânzi (+P) înregistrată în creditul contului 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate", astfel:

30	666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"	30

4. La scadență se rambursează împrumutul. Operația determină o micșorare a datoriei (-P) reflectată în debitul contului 162 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni", și o micșorare a disponibilităților bănești (-A) reflectată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci", astfel:

200	162 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	512 „Conturi la bănci"	200

Prezentarea sistematică a înregistrărilor de mai sus se face astfel:



5.3.2. Conturile de active imobilizate

Activele imobilizate reprezintă bunuri sau valori destinate să servească o perioadă îndelungată, mai mare de un an, în activitatea unității patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare.

Se împart în trei grupe:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Contabilitatea imobilizărilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 2 „Conturi de imobilizări" din planul general de conturi.

Fiind conturi bilanțiere, conturile de active imobilizate furnizează informații de cunoaştere şi control gestional asupra situației patrimoniului. Prin soldul lor asigură informația de inventar pentru completarea bilanțului contabil.

La intrarea în patrimoniu activele imobilizate se înregistrează la **valoarea de intrare** pentru mijloacele fixe cumpărate; **costul de producție** pentru mijloacele fixe produse în unitatea patrimonială sau construite; **valoarea de utilitate** prin care se înțelege valoarea estimată la înscrierea în activ, ținând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obținute prin donații cu titlu gratuit şi cele dobândite ca aport în natură al asociaților; **valoarea nominală** corespunzătoare stării de lichiditate din momentul angajării tranzacțiilor pentru creanțele imobilizate.

Conturile de active imobilizate au funcție contabilă de activ.

În debit aceste conturi înregistrează:

- cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanei juridice; brevetele, licențele, mărcile comerciale şi alte valori similare achiziționate, realizate pe cont propriu sau primite cu titlu gratuit în cazul imobilizărilor necorporale;
- intrările de bunuri imobile prin achiziție, construcție sau producție proprie şi aport în natură, în cazul imobilizărilor corporale;
- valoarea titlurilor financiare achiziționate sau investite în capitalul altor întreprinderi, depozitele de disponibil pe termen lung şi creanțele imobilizate, în cazul imobilizărilor financiare.

În creditul conturilor de active imobilizate se înregistrează:

- cheltuielile amortizate integral în cazul unor imobilizări necorporale;
- ieşirile de imobilizări prin scoatere din funcțiune (lichidare, casare) sau cedare (cesionare, vânzare) în cazul celorlalte imobilizări.

Soldul debitor reflectă valoarea contabilă de intrare a activelor imobilizate aflate în patrimoniul unității.

Pentru exemplificarea modului de funcționare a activelor imobilizate vom da câteva exemple:

1. Unitatea patrimonială achiziționează mobilier de la un furnizor, cost de achiziție 1.200 lei. Această operație produce modificări în volumul activelor şi pasivelor, respectiv o creştere a valorii mobilierului (+A), reflectată în debitul contului 214 „Mobilier" şi o constituire a datoriei față de furnizor (+P), reflectată în creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări", astfel:

1.200	214 „Mobilier"	=	404 „Furnizori de imobilizări"	1.200

2. Se înregistrează amortizarea aferentă pentru primul an de funcționare știind că durata normală de funcționare este de 6 ani. Amortizarea anuală calculată este de 200 lei. Operația determină o creştere a cheltuielilor privind amortizările (+A), reflectată în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" şi, totodată, o creştere a amortizării mobilierului ca sursă de finanțare a valorii acestuia (+P), înregistrată în creditul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", prin următoarea formulă contabilă:

1.200	681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	281 „Amortizări privind amortizările corporale"	1.200

După primul an de utilizare a mobilierului, în contul 214 „Mobilier" rămâne înregistrată valoarea de intrare de 1.200 lei, deşi prin utilizarea lui valoarea mobilierului se depreciază.

Valoarea netă contabilă sau valoarea rămasă neamortizată după primul an de utilizare este de 1.000 lei (1.200-200).

În următorii 5 ani de utilizare se calculează şi se înregistrează amortizarea prin aceeaşi formulă contabilă. Deci după şase ani de folosire a mobilierului, acesta este complet amortizat.

3. Se înregistrează scoaterea din folosință a mobilierului care este complet amortizat şi a cărui valoare de intrare (de înregistrare) este de 1.200 lei.

Această operație determină o diminuare a valorii mobilierului (-A), reflectată în creditul contului 214 „Mobilier", şi totodată o scădere a

amortizării privind imobilizările corporale (-P), reflectată în debitul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", astfel:

1.200	281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	=	214 „Mobilier"	1.200

După aceste înregistrări situația în conturi se prezintă astfel:

D	404 „Furnizori de imobilizări"	C
	1.200	

D	214 „Mobilier"	C
1.200	1.200	
Rd 1.200	1.200 Rc	
	Sd = ∅	

(3)

D	281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	C
1.200	200	
Rd 12.000.000	200	
	200	
	200	
	200	
	1.200 Rc	
Sc = ∅		

(2)

D	681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	C
	200	
N+1	200	
N+2	200	
N+3	200	
N+4	200	
N+5	200	

4. Dacă după primul an de utilizare mobilierul s-ar fi vândut, se produceau următoarele modificări:

a) Pentru valoarea contabilă amortizată de 200 lei, se înregistrează o micşorare a amortizării (-P) în debitul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", iar pentru partea neamortizată de 1.000 lei, o creştere a cheltueililor privind activele cedate (ieşite) (+A), reflectată în debitul contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare". În echivalență cu cele două modificări, are loc o micşorare a valorii contabile a mobilierului vândut (-A), reflectată în creditul contului 214 „Mobilier", formula contabilă fiind următoarea:

200	281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	=	214 „Mobilier"	1.200
1.000	658 „Alte cheltuieli de exploatare"			

b) Pentru prețul de vânzare se înregistrează o creştere a creanței asupra debitorului din vânzări (+A) înregistrată în debitul contului 461 „Debitori diverşi", şi concomitent, o creştere a venitului realizat prin vânzare (+P), reflectată în creditul contului 758 „Alte venituri din exploatare", astfel:

1000	461 „Debitori diverşi"	=	758 „ Alte venituri din exploatare"	1000

Reflectarea înregistrărilor de mai sus, în acest caz se prezintă astfel:

404 „Furnizori de imobilizări"

D	C
	1.200

214 „Mobilier"

D	C
1.200	200
	1.000

281 „Amortizările privind imobilizările corporale"

D	C
200	200

758 „Alte venituri din exploatare"

D	C
	1.000

461 „Debitori diverşi"

D	C
1.000	

681 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"

D	C
200	

658 „Alte cheltuieli de exploatare"

D	C
1.000	

Dacă mobilierul s-ar fi casat după primul an de funcționare, valoarea rămasă de amortizat s-ar fi înregistrat în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele".

Spre deosebire de imobilizările corporale care se amortizează, imobilizările financiare nu formează obiectul amortizării.

Exemple:

1. O societate achiziționează titluri de participare în valoare de 200 lei, care se plătesc integral prin bancă.

a) Operația determină creşterea valorii titlurilor de participare (+A), înregistrată în debitul contului 261 „Titluri de participare" şi, totodată, creşte datoria față de furnizorul de imobilizări (+P), care se reflectă în creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări", prin următoarea formulă contabilă:

200	261 „Titluri de participare"	=	404 „Furnizori de imobilizări"	200

b) În momentul plății titlurilor de participare se produce o micșorare a datoriei față de furnizorul de imobilizări (-P), reflectată în debitul contului 404 „Furnizori de imobilizări" și o diminuare a disponibilului din contul bancar (-A), înregistrată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci", astfel:

200	404 „Furnizori de imobilizări"	=	512 „Conturi curente la bănci"	200

2. Se cesionează titluri de participare prin vânzare la bursa de valori, în sumă de 120 lei, valoarea de înregistrare a acestora fiind de 100 lei. Încasarea se face ulterior.

a) Această operație determină o creștere a cheltuielilor privind activele cedate (+A) înregistrate în debitul contului 664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate" și, totodată, o diminuare a valorii titlurilor de participare (-A), evidențiată în creditul contului 261 „Titluri de participare", astfel:

100	664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate"	=	261 „Titluri de participare"	100

b) Prețul de vânzare al titlurilor de participare se înregistrează în creditul contului 764 „Venituri din investițiile financiare cedate" și în debitul contului 461 „Debitori diverși", astfel:

120	461 „Debitori diverși"	=	764 „Venituri privind investițiile financiare cedate"	120

În urma acestor înregistrări situația în conturi se prezintă astfel:

404 „Furnizori de imobilizări"

D	C
200	200

261 „Titluri de participare"

D	C
200	200

664 „Cheltuieli privind Investițiile financiare cedate"

D	C
100	

512 „Conturi curente la bănci"

D	C
300	20

764 „Venituri din investițiile finanviare cedate"

D	C
	120

461 „Debitori diverși"

D	C
120	

5.3.3. Conturile de stocuri şi producție în curs de execuție

Stocurile reprezintă ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unității patrimoniale destinate a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție, fie a fi consumate la prima utilizare. Conturile din această grupă sunt conturi de bilanț şi furnizează informații de cunoaştere şi control gestionar privind situația şi mişcarea stocurilor şi comenzilor în curs de execuție.

La intrarea în patrimoniu stocurile și producția în curs de execuție se înregistrează la *costul de achiziție* pentru bunurile procurate din afară, şi la *cost de producție* pentru stocurile obținute din producție proprie.

Conturile de stocuri şi producție în curs de execuție au funcție contabilă de activ. *Se debitează* cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea unității patrimoniale prin achiziționare de la furnizor, realizate din producție proprie sau alte surse, şi *se creditează* cu valoarea stocurilor ieşite din gestiune prin consum, vânzare sau alte destinații. *Soldul debitor* reprezintă valoarea stocurilor aflate în sold la sfârşitul exercițiului financiar.

Pentru înregistrarea stocurilor în contabilitate a fost destinată clasa a 3-a de conturi, denumită „Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție". Contabilitatea analitică a stocurilor se organizează pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor pe grupe sau subgrupe de conturi. Modul de funcționare al acestor conturi este prezentat în următoarele exemple:

1. Unitatea patrimonială achiziționează pe credit comercial materiale consumabile de la furnizori în valoare de 250 lei. Operația determină o creştere a valorii stocului de materiale consumabile (+A), evidențiată în debitul contului 302 „Materiale consumabile" şi o creştere a datoriei față de furnizori (+P), înregistrată în creditul contului 401 „Furnizori". Formula contabilă este următoarea:

250	302 „Materiale consumabile"	=	401 „Furnizori"	250

2. Se înregistrează consumul de materiale consumabile în valoare de 150 lei. Această operație determină o creştere a cheltuielilor cu materialele consumabile (+A), reflectată în debitul contului 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile", şi, concomitent, o micşorare a valorii stocului de materiale consumabile reflectată în creditul contului 302 „Materiale consumabile", prin următoarea formulă contabilă:

150	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 „Materiale consumabile"	150

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice de mai sus se prezintă astfel:

D	401 „Furnizori”	C
		250

D	302 „Materiale consumabile”	C
250		150

D	602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	C
150		

5.3.4. Conturile de terți

Contabilitatea relațiilor întreprinderii cu terții se organizează în scopul evidențierii drepturilor (creanțelor) şi a obligațiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienții, furnizorii, salariații, statul, asigurările sociale, alte persoane fizice şi juridice. Contabilitatea creanțelor şi a obligațiilor evidențiază operațiile patrimoniale referitoare la livrările de bunuri, lucrări executate şi servicii prestate, precum şi alte operațiuni economico-financiare. Atât creanțele cât şi datoriile întreprinderii se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală, consemnată în documente. Contabilitatea creanțelor şi datoriilor se ține pe categorii ale acestora, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică în parte.

5.3.4.1. Conturile de creanțe

Creanțele reprezintă valorile economice constatate temporar de titularul de patrimoniu față de alte persoane fizice şi juridice de la care urmează să primească un echivalent valoric. Întrucât furnizează informații de reflectare şi control privind mărimea elementelor patrimoniale delimitate sub forma creanțelor, sunt conturi de bilanț. Conturile de creanțe au funcție contabilă de activ.

În *debitul* acestor conturi se înregistrează constituirea creanțelor asupra terților privind bunurile vândute, efectele comerciale primite, avansurile acordate, etc, şi *se creditează* la decontarea creanțelor prin încasare sau anulare. *Soldul debitor* reprezintă drepturile de creanță care nu au fost încă încasate. În funcție de termenul de încasare, conturile de creanță se grupează în: conturi de creanțe pe termen lung - peste cinci ani, mediu - între 1 şi 5 ani, şi scurt - sub 1 an.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

1. Se vând unui client pe credit comercial produse finite în valoare de 350 lei. Această operație produce modificări în volumul activelor în sensul creşterii (+A), respectiv cresc creanțele față de clienți, concomitent cu creşterea veniturilor din vânzarea produselor finite, respectiv creşterea

pasivelor (+P) cu aceeaşi valoare. Conturile corespondente sunt 411 „Clienți" și 701 „Venituri din vânzarea produselor finite". Formula contabilă este următoarea:

350	411 „Clienți"	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite"	350

2. Pe baza înțelegerii dintre cele două unități patrimoniale se acceptă un efect comercial în sumă de 250 lei. Operația determină o diminuare a creanței față de clienți (-A) reflectată în creditul contului 411 „Clienți" și, totodată, creşte dreptul de creanță prin efecte de primit (+A) cu aceeaşi sumă, evidențiată în debitul contului 413 „Efecte de primit de la clienți", prin următoarea formulă contabilă:

250	413 „Efecte de primit de la clienți"	=	411 „Clienți"	250

3. Din extrasul de cont primit de la bancă rezultă încasarea clientului în sumă de 350 lei. Operația determină o micşorare a creanței asupra clienților cu 100 lei (-A) reflectată în creditul contului 411 „Clienți" şi o micşorare a creanțelor privind efectele de primit cu 250 lei (-A) reflectată în creditul contului 413 „Efecte de primit de la clienți". În echivalență cu cele două modificări are loc o creştere a disponibilităților din contul bancar cu 350 lei (+A) înregistrată în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci". Formula contabilă este următoarea:

Prezentarea sistematică a înregistrărilor cronologice de mai sus este următoarea:

701 „Venituri din vânzarea produselor finite"

D	C
	350

411 „Clienți"

D	C
350	250
	100

413 „Efecte de primit de la clienți"

D	C
250	250

512 „Conturi curente la bănci"

D	C
250	
100	

5.3.4.2. Conturile de datorii

Conturile de datorii evidențiază fondurile furnizate de terți pentru care unitatea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric. Datoriile unității patrimoniale au o structură variată şi se pot grupa astfel: credite

contractate la bănci şi/sau alte instituții financiare, împrumuturile din emisiunea obligațiunilor, datoriile din concesiuni, locații de gestiune precum şi datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale unității cu alte persoane fizice sau juridice. Datoriile fiind elemente de pasiv, conturile asociate au funcție contabilă de pasiv. Conturile de datorii *se creditează* cu datoriile față de terți şi *se debitează* la decontarea datoriilor sau anularea acestora. Soldul este *creditor* şi reprezintă datoriile în curs de decontare.

Mecanismul de funcționare a conturilor de datorii este prezentat în următorul exemplu:

1. Se achiziționează pe credit comercial de la furnizori mărfuri în valoare de 500 lei. Operația determină o creştere a valorii stocului de mărfuri (+A) reflectată în debitul contului 371 „Mărfuri" şi o creştere a datoriei față de furnizori (+P) care se înregistrează în creditul contului 401 „Furnizori", astfel:

500	371 „Mărfuri""	=	401 „Furnizori"	500

2. Pentru plata obligației față de furnizor se emite un bilet la ordin în favoarea acestuia. Această operație economică are ca efect diminuarea obligației față de furnizori (-P) ca element de pasiv, şi, concomitent majorarea unui alt element de pasiv (+P) „Efecte de plătit", ceea ce semnifică creşterea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori" şi „Efecte de plată". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Furnizori" se va debita cu micşorarea obligației față de furnizori, iar contul „Efecte de plătit" se va credita cu majorarea obligației de plată prin efecte comerciale. Formula contabilă este următoarea:

500	401 „Furnizori"	=	403 „Efecte de plată"	500

3. După 20 zile de la semnarea biletului la ordin în favoarea furnizorului se scontează efectul comercial. Plata se face din contul curent al unității. Diferența în plus percepută de bancă este de 12,50 lei, calculată la nivelul de 5% pentru cele 15 zile de la semnarea efectului şi de 30 de zile termenul prevăzut.

$$500 \text{ lei} \times 5\% \times \frac{15 \text{ zile}}{30 \text{ zile}} = 12{,}50 \text{ lei}$$

Această operație are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Efecte de plătit", element de pasiv, care se modifică în sensul

scăderii, ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale; „Cheltuieli privind sconturile acordate", element de activ care se modifică în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere prin plata sconturilor calculate; „Conturi curente la bănci", element de activ, care se modifică în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Efecte de plătit", „Cheltuieli privind sconturile acordate" și „Conturi curente la bănci". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Efecte de plătit" se va debita cu micșorarea de pasiv, contul „Cheltuieli privind sconturile acordate" se va debita cu majorarea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" (sold debitor) se va credita cu micșorarea de activ. Formula contabilă este deci următoarea:

500	403 „Efecte de plătit"	=	512 „Conturi curente la bănci"	512,50
12,50	667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"			

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind relațiile cu furnizorii, se prezintă astfel:

403 „Efecte de plătit"	
500	500

D	401 „Furnizori"	C
500		500

D	371 „Mărfuri"	C
500		500

D	512 „Conturi curente la bănci"	C
	500	500

D	667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"	C
500		500

5.3.4.3. Operațiuni privind taxa pe valoarea adăugată

Din structura conturilor de datorii și creanțe face parte și contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată" (TVA), care este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată. Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se plătește statului de către toate persoanele juridice și fizice care adaugă valoare nouă bunurilor, lucrărilor și serviciilor. Deoarece aceste taxe trec prin mai multe verigi ale circuitului economic, s-a impus un sistem specific de colectare și plată a taxei pe valoarea adăugată.

Taxa pe valoarea adăugată nu afectează cheltuielile și veniturile, ci numai conturile de terți, calculându-se la valoarea facturilor de vânzare și a celor de cumpărare. Taxa pe valoarea adăugată calculată la valoarea facturilor de livrare se numește taxa pe valoarea adăugată colectată, iar cea

care se calculează la valoarea facturilor primite de la furnizori se numeşte taxa pe valoarea adăugată deductibilă, deoarece se plăteşte furnizorilor odată cu valoarea facturilor şi urmează a fi dedusă din taxa pe valoarea adăugată colectată.

Pentru evidenţierea distinctă a taxei pe valoarea adăugată se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4423 „TVA de plată"
- 4424 „TVA de recuperat"
- 4426 „TVA deductibilă"
- 4427 „TVA colectată".

Referitor la calculul şi evidenţierea taxei pe valoarea adăugată, se disting trei categorii de operaţiuni:

- Operaţii privind TVA deductibilă

TVA deductibilă este aferentă cumpărărilor de bunuri materiale, lucrări şi servicii. Înscrisă în factura fiscală se evidenţiază ca o creanţă asupra bugetului de stat în debitul contului 4426 „TVA deductibilă". La intrarea bunurilor în patrimoniu, a lucrărilor şi serviciilor, se întocmeşte următoarea formulă contabilă:

Conturi de stocuri, de imobilizări şi cheltuieli (pentru costul de aciziţie) +A 4426 „TVA deductibilă" (pentru TVA de dedus) +A	=	401 „Furnizori" sau după caz 404 „Furnizări de imobilizări" 512 „Conturi curenta la bănci" 513 „Casa"	512,50	

- Operaţii privind TVA colectată

Aceasta este aferentă vânzărilor de bunuri materiale, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. TVA colectată înscrisă pe factura fiscală se oglindeşte ca o datorie faţă de bugetul de stat fiind înregistrată în creditul contului 4427 „TVA colectată". Formula contabilă este următoarea:

411 „Clienţi" sau după caz 512 „Conturi curenta la bănci" 513 „Casa"	=	Conturi de venituri (pentru preţurile de vânzare) +P 4427 „TVA colectată" (pentru TVA datorată) +P		

• Operații privind stabilirea TVA de plată sau de recuperat de la bugetul de stat

- Pentru a stabili diferența de plătit sau de recuperat de la bugetul de stat, lunar se compară TVA colectată cu TVA deductibilă, rezultând două tipuri de relații:

a) TVA de plată= TVA colectată –TVA deductibilă
b) TVA de recuperat=TVA deductibilă-TVA colectată

În contabilitate se compară soldul creditor al contului 4427 „TVA colectată" cu soldul debitor al contului 4426 „TVA deductibilă" rezultând două tipuri de formule contabile, şi anume:

a) când TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă:

4427 „TVA colectată"	=	4426 „TVA deductibilă" 4423 „TVA de plată" (pentru diferență)

, iar plata se înregistrează astfel:

4423 „TVA de plată"	=	512 „Conturi curente la bănci"

b) când TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă

4427 „TVA colectată" 4424 „TVA de recuperat" (pentru diferență)	=	4426 „TVA deductibilă"

iar la încasare:

512 „Conturi curente la bănci"	=	4424 „TVA de recuperat"

Dacă într-o lună a rezultat TVA de recuperat, iar în luna următoare TVA de plată, se poate compensa prin următoarea formulă contabilă:

4423 „TVA de plată"	=	4424 „TVA de recuperat"

Exemple:

1. Valoarea materiilor prime cumpărate de la furnizori la preț de vânzare fără TVA este de 400 lei, TVA 19%. Această operație economică va fi evidențiată în contabilitate prin următoarea formulă contabilă:

400	301 „Materii prime" (+A)	=	401 „Furnizori" (+P)	476
76	4426 „TVA deductibilă" (+A)			

2. Se vând produse finite clienților, preț de vânzare fără TVA 700 lei, TVA 19%. Operația produce modificări în volumul activelor şi pasivelor, ce vor fi evidențiate prin următoarea formulă:

833	411 „Clienți" (+A)	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite" (+P)	700
			4427 „TVA colectată" (+P)	133

3. Se închide contul 4427 „TVA colectată", stabilindu-se astfel taxa pe valoarea adăugată ce trebuie plătită bugetului de stat astfel:

133	4427 „TVA colectată"	=	4426 „TVA deductibilă"	76
			4423 „TVA de plată"	57

Dacă situația ar fi fost inversă, adică:

4426 „TVA deductibilă" 133 lei
4427 „TVA colectată" 76 lei

Închiderea conturilor de TVA se făcea conform următoarei formule contabile:

76	4427 „TVA colectată"	=	4426 „TVA deductibilă"	133
57	4424 „TVA de recuperat"			

5.3.5. Conturile de trezorerie

Pentru reflectarea în contabilitate a activelor băneşti este rezervată în planul de conturi clasa a-5-a, „Conturi de trezorerie". Aceste conturi reflectă ansamblul operatiilor financiare, făcute de o unitate patrimonială în vederea obținerii mijloacelor băneşti necesare desfăşurării activități sale. Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței şi mişcării titlurilor de plasament, disponibilităților băneşti din conturile de la bănci şi din casă, creditele bancare pe termen scurt şi alte valori financiare.

Disponibilitățile băneşti ale unității patrimoniale sunt reprezentate prin numerarul aflat în casieria unității şi prin disponibilitățile aflate în conturi la banci, atât în lei cât şi în valută.

Pentru evidența disponibilităților băneşti existente în conturi la bănci se utilizează grupa de conturi 51 „Conturi la bănci", care sunt în general conturi de activ. Excepție face contul 519 „Credite bancare pe termen scurt" care este un cont de pasiv.

Se debitează cu intrările de titluri de plasament sau alte valori financiare, cu depunerea la bancă a valorilor de încasat, cu dobânzile de încasat şi cu încasările de sume băneşti. *Se creditează* cu ieşirile de titluri de plasament, valori financiare, decontarea volorilor şi dobânzilor de încasat şi plăților de sume băneşti. Soldul este *debitor* şi evidențiază titlurile de plasament, valorile de încasat, alte valori financiare şi disponibilități băneşti aflate în inventarul unității patrimoniale.

Pentru caracterizarea acestei grupe de conturi vom folosi contul 512 „Conturi curente la bănci".

Exemple:

1. Se primeşte de la bancă un credit pe termen scurt în valoare de 5.000 lei. Operația determină o creştere a disponibilităților din contul bancar (+A) reflectată în debitul contului 521 „Conturi curente la bănci" şi o creştere a datoriei față de bancă, (+P) evidențiată în creditul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt" astfel:

5000	512 „Conturi curente la bănci"	=	519 „Credite bancare pe termen scurt"	5000

2. Se procură prin plata directă din contul de la bancă, titluri de plasament sub formă de acțiuni, prețul de cumpărare fiind 1.000 lei. Operațiunea determină o creştere a valorii activelor sub forma titlurilor de plasament (+A), înregistrată în debitul contului 503 „Acțiuni" şi concomitent, o micşorare a disponibilităților din contul bancar (-A),

5.3.5. Conturile de trezorerie

Pentru reflectarea în contabilitate a activelor băneşti este rezervată în planul de conturi clasa a-5-a, „Conturi de trezorerie". Aceste conturi reflectă ansamblul operatiilor financiare, făcute de o unitate patrimonială în vederea obținerii mijloacelor băneşti necesare desfăşurării activități sale. Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței şi mişcării titlurilor de plasament, disponibilităților băneşti din conturile de la bănci şi din casă, creditele bancare pe termen scurt şi alte valori financiare.

Disponibilitățile băneşti ale unității patrimoniale sunt reprezentate prin numerarul aflat în casieria unității şi prin disponibilitățile aflate în conturi la banci, atât în lei cât şi în valută.

Pentru evidența disponibilităților băneşti existente în conturi la bănci se utilizează grupa de conturi 51 „Conturi la bănci", care sunt în general conturi de activ. Excepție face contul 519 „Credite bancare pe termen scurt" care este un cont de pasiv.

Se debitează cu intrările de titluri de plasament sau alte valori financiare, cu depunerea la bancă a valorilor de încasat, cu dobânzile de încasat şi cu încasările de sume băneşti. *Se creditează* cu ieşirile de titluri de plasament, valori financiare, decontarea volorilor şi dobânzilor de încasat şi plăților de sume băneşti. Soldul este *debitor* şi evidențiază titlurile de plasament, valorile de încasat, alte valori financiare şi disponibilități băneşti aflate în inventarul unității patrimoniale.

Pentru caracterizarea acestei grupe de conturi vom folosi contul 512 „Conturi curente la bănci".

Exemple:

1. Se primeşte de la bancă un credit pe termen scurt în valoare de 5.000 lei. Operația determină o creştere a disponibilităților din contul bancar (+A) reflectată în debitul contului 521 „Conturi curente la bănci" şi o creştere a datoriei față de bancă, (+P) evidențiată în creditul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt" astfel:

5000	512 „Conturi curente la bănci"	=	519 „Credite bancare pe termen scurt"	5000

2. Se procură prin plata directă din contul de la bancă, titluri de plasament sub formă de acțiuni, prețul de cumpărare fiind 1.000 lei. Operațiunea determină o creştere a valorii activelor sub forma titlurilor de plasament (+A), înregistrată în debitul contului 503 „Acțiuni" şi concomitent, o micşorare a disponibilităților din contul bancar (-A),

60-65 „Cheltuieli de exploatare”

D		C
4.500		4.500

121 „Profit şi pierdere”

D		C
4.500		8.000

70-75 „Venituri din exploatare”

D		C
8.000		8.000

66 „Cheltuieli financiare”

D		C
350		350

76 „Venituri financiare”

D		C
150		150

67 „Cheltuieli extraordinare”

D		C
500		500

77 „Venituri extraordinare”

D		C
200		200

68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele”

D		C
600		600

78 „Venituri din provizioane”

D		C
400		400

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”

D		C
700		700

441 „Impozitul pe profit”

D		C
		700

1. La sfârşitul perioadei de gestiune se decontează cheltuielile înregistrate în cursul perioadei, asupra rezultatelor, respectiv se includ conturile de cheltuieli, prin preluarea soldului lor debitor în debitul contului 121 „Profit şi pierdere” astfel:

5.900	121 „Profit şi pierdere”	=	60-65 „Cheltuieli de exploatare”	4.500
			66 „Cheltuieli financiare”	300
			67 „Cheltuieli extraordinare”	500
			68 „Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele”	600

2. Veniturile realizate în cursul perioadei de gestiune se încorporează în rezultate, prin preluarea soldului lor creditor în creditul contului 121 „Profit şi pierdere”, astfel:

8.000	70-75 „Venituri din exploatare”	=	121 „Profit şi pierdere”	8.750
150	76 „Venituri financiare”			
200	77 „Venituri extraordinare”			
400	78 „Venituri din provizioane”			

CAPITOLUL VI

REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A ACTIVITĂȚII DE COMERȚ

6.1. Tipuri de societăți comerciale

În funcție de modul de constituire a capitalului social și drepturile și obligațiile ce decurg din aceasta, societățile care se pot înființa în România sunt:

- Societăți cu răspundere limitată;
- Societăți în comandită simplă;
- Societăți în comandită pe acțiuni;
- Societăți pe acțiuni;
- Societăți în nume colectiv.

1. **Societățile în nume colectiv (S.N.C.)** – obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul societății și cu răspunderea nelimitată și solidară a tuturor asociaților.

2. **Societățile în comandită simplă (S.C.S.)** – în care asociații sunt de două categorii:

- Comanditați – răspund solidar și nelimitat și administrează societatea;
- Comanditari – răspund numai cu aportul propriu și nu participă la administrarea societății.

3. **Societățile în comandită pe acțiuni (S.C.A.)** – au aceleași caracteristici ca și societățile în comandită simplă, dar părțile comanditarilor sunt separate în acțiuni, ca titluri de valoare negociabile.

4. **Societățile pe acțiuni (S.A.)** – obligațiile sociale sunt garantate de patrimoniul social, iar acționarii sunt obligați să răspundă în limita capitalului subscris, exprimat în acțiuni.

5. **Societățile cu răspundere limitată (S.R.L.)** – obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociații, în număr limitat, răspund în limita aportului subscris, exprimat în părți sociale.

Înființarea unei societăți comerciale se face pe baza unui act constitutiv, care conține, în principal, următoarele:

- Denumirea, forma, sediul, emblema societății;
- Date de identificare a acționarilor/asociaților, persoane fizice sau juridice;
- Obiectul de activitate;
- Capitalul social subscris vărsat cu menționarea aportului fiecărui acționar/asociat la formarea acestuia.

Capitalul social subscris asigură societății nou-înființate mijloacele economice necesare începerii activității, valoarea minimă a capitalului social fiind reglementată de lege.

Capitalul social al unei societăți pe acțiuni este exprimat în acțiuni, cel al unei societăți cu răspundere limitată în părți sociale. Fiecare acțiune sau parte socială are o valoare unică numită **valoare nominală**, participarea acționarilor sau asociaților la formarea capitalului social fiind determinată de numărul de acțiuni sau părți sociale subscrise.

$$\text{Capitalul social} = \frac{\text{nr. acțiuni}}{\text{părți sociale}} \times \text{Valoarea nominală}$$

Acțiunea sau partea socială este un titlu de valoare negociabil şi transmisibil, care conferă deținătorului drepturi în capitalul societății emitente.

În baza actelor de constituire se emite o hotărâre judecătorească de înființare, noua societate este luată în evidență la Registrul Comerțului, i se atribuie un număr de înmatriculare menționat în Certificatul de înmatriculare. Se atribuie şi un cod unic înregistrare la Ministerul Finanțelor Publice şi alte instituții guvernamentale, menționat, de asemenea, în Certificatul de înmatriculare.

Contabilitatea analitică a capitalului se conduce pentru fiecare acționar sau asociat în parte (respectiv numărul acțiunilor sau părților sociale vărsate de fiecare).

Dacă față de momentul subscrierii s-a depăşit termenul convenit pentru vărsarea efectivă a acțiunilor, pentru suma aferentă capitalului nevărsat se calculează dobândă. Sumele astfel încasate se constituie în venituri din creanțe imobilizate.

Remarcă: Conform Standardelor Internaționale de Contabilitate, acțiunile și părțile sociale sunt înlocuite prin sintagma de instrumente de capital propriu, recunoașterea și evaluarea lor făcându-se în conformitate cu tratamentele descrise de IAS 39 "Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare".

Studiu de caz:

La înființarea unei societăți comerciale se subscrie capital social pe baza borderoului de acțiuni. Se achită și cheltuielile de constituire. În perioada imediat următoare, se depune o primă tranșă din capitalul social.

În cazul celei de-a doua tranșe, un număr de acționari nu depune în termen valoarea acțiunilor subscrise, pentru care se va încasa și dobânda aferentă.

Aportul la capitalul social se poate face în bani și/sau în natură.

Operațiile contabile care se înregistrează în urma acțiunilor întreprinse, sunt:

1. Înregistrarea subscrierii acțiunilor pe baza borderoului de acțiuni:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011 „Capitalul subscris nevărsat"

2. Depunerea primei tranșe:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	456 „Decontări cu asociații privind capitalul"

și, concomitent:

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	1012 „Capital subscris vărsat"

3. Înregistrarea cheltuielilor de constituire:

201 „Cheltuieli de constituire"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"

4. Înregistrarea cheltuielilor cu dobânzile pentru acțiunile care nu au fost depuse în termenul de angajament la termenul subscrierii:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	763 „Venituri din creanțe imobilizate"	5.200.000

6.2. Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului și turismului

Societățile comerciale care efectuează acte de comerț au un statut de intermediere între producătorii și consumatorii de bunuri materiale.

Comerțul – parte componentă principală a sectorului terțiar al economiei – se poate defini prin ansamblul de activități prin care se stabilesc legături permanente între producători și consumatori. În esență, el se definește ca o activitate continuă de cumpărare a mărfurilor și revânzare a lor, în scopul obținerii unui profit.

De regulă, circuitul parcurs de bunurile materiale se înscrie în relația: Aprovizionare – Stocare – Vânzare.

a. Aprovizionarea (A) se definește ca act comercial de trecere a mărfii din proprietatea vânzătorului în proprietatea cumpărătorului, cu acordul expres sau tacit al ambilor parteneri.

Momentul intrării mărfii în proprietatea cumpărătorului, conform legislației și uzanțelor din România, poate coincide cu:

- primirea facturii și recepția mărfii, urmată de achitarea contravalorii ei;
- primirea facturii furnizorilor. În acest caz apare un decalaj între momentul cumpărării și cel al recepției, decalaj care determină apariția mărfurilor facturate, dar neprimite (nerecepționate);
- recepția mărfii în lipsa facturii, ceea ce determină apariția mărfurilor recepționate, dar nefacturate.

Conform modalităților de plată a contravalorii mărfurilor, aprovizionarea poate fi cu plată imediată (în numerar) sau ulterioară (în numerar sau prin bancă).

b. Stocarea (S) este operația de formare a rezervelor de mărfuri destinate vânzării.

Din punct de vedere contabil, stocul de mărfuri reprezintă:

a) elementul principal al patrimoniului unui comerciant;
b) element al calculației costului de aprovizionare al mărfurilor vândute.

În raport cu exercițiul de exploatare, stocul de mărfuri poate fi: inițial (S_i), curent sau final (S_f).

c. Vânzarea mărfurilor (V) reprezintă din punct de vedere juridic trecerea în proprietatea clientului (cumpărătorului) a unor mărfuri, pe baza acordului dintre parteneri cu privire la obiectul vânzării şi al preţului de vânzare.

În principiu, momentul vânzării coincide cu momentul realizării consimţământului bilateral al părţilor. Din punct de vedere contabil, momentul vânzării este considerat cel al facturării mărfurilor sau încasării contravalorii lor, dacă acesta din urmă coincide cu facturarea.

Ca şi la aprovizionare, apar decalaje între vânzare şi expediere (livrare), care determină existenţa:

- mărfurilor livrate, dar nefacturate;
- mărfurilor vândute, dar nelivrate.

Elementele caracterizate mai sus se determină reciproc, relaţia dintre ele fiind exprimată de balanţa fluxului (circulaţiei) mărfurilor:

$$S_i + A = V + S_f$$

în care:
S_i = stoc iniţial;
A = aprovizionare;
V = vânzare;
S_f = stoc final.

Realizarea neîntreruptâ a ciclului de exploatare comercial determină obţinerea disponibilităţilor băneşti necesare atât reluării aprovizionărilor, cât şi asigurării profitului.

Actele de comerţ îşi lărgesc sfera cuprinzând circulaţia mărfurilor, cât şi prestarea unor variate game de servicii, complementare sau nu bunurilor furnizate. Dintre acestea menţionăm: servicii hoteliere, care cuprind în principal serviciile de cazare, organizarea de excursii, schimb valutar.

După profilul activităţii economice, societatea de comerţ poate fi:

- specializată în comerţ "en gros" (cu ridicata), "en detalil" (cu amănuntul), sau de alimentaţie publică şi prestări de servicii hoteliere, turistice etc.;
- mixtă, dacă desfăşoară activitate de comerţ "en gros" şi "en detail" sau "en gros" şi de alimentaţie publică etc.;
- cu activitate complexă: industrială şi de comerţ, de comerţ şi de transporturi etc.

Activitatea societăţii de comerţ se poate desfăşura în funcţie de profilul ei, printr-o varietate de unităţi, cum ar fi:

a) Depozite, care la rândul lor pot fi:

- de ridicata, prin intermediul cărora se comercializează mărfuri în volum mare. Pot fi specializate pe grupe şi subgrupe de mărfuri: alimentare şi nealimentare (textile-încălţăminte, metalo-chimice, mobilă etc.) sau mixte.
- de repartizare, organizate pe lângă magazinele sau unităţile de alimentaţie publică şi care au rolul asigurării unei aprovizionări ritmice a acestora.

Deci, activitatea lor constă în aprovizionarea cu mărfuri şi transferul (repartizarea) acestora unităţilor pe lângă care sunt organizate.

b) Magazine, chioşcuri, tonete, prin care se vând mărfurile consumatorilor direcţi, în cantităţi mici (en detail);

c) Unităţi de alimentaţie publică, care în funcţie de activitatea desfăşurată, pot fi:

c_1. unităţi de producţie: laboratoare de cofetărie, patiserie şi carmangerii, a căror activitate constă în aprovizionarea cu materii prime, transformarea lor în produse finite şi:
- fie transferul către unităţi de desfacere aparţinând aceloraşi societăţi;
- fie vânzarea către societăţi terţe.

c_2. unităţi de desfacere: baruri, bufete, care se aprovizionează cu mărfuri ce se vând în aceeaşi stare, cu organizarea consumului pe loc;

c_3. unităţi mixte (de producţie şi desfacere): restaurante, crame, braserii, bodegi, a căror activitate este complexă şi constă:
- în aprovizionarea cu mărfuri şi desfacerea lor în starea în care au fost cumpărate;
- în aprovizionarea cu materii prime, transformarea acestora în preparate culinare şi organizarea consumului acestora în unităţi proprii.

În concluzie, desfăşurarea activităţii de comerţ, cu toată complexitatea ei, presupune existenţa unui patrimoniu adecvat, structurat în raport de particularităţile acesteia.

6.3. Metoda de contabilizare a stocurilor şi operațiilor cu mărfuri

În practica societăților de comerț – turism se întâlnesc forme comune de aprovizionare – vânzare a mărfurilor sau specifice unor unități operative.

6.3.1. Formele şi documentele aprovizionării cu mărfuri

A. Formele comune şi documentele aprovizionării cu mărfuri

Aprovizionarea cu mărfuri se face de la societăți industriale şi agricole producătoare din țară, prin import direct sau prin intermediul societăților de comerț exterior şi de la alte societăți de comerț.

Procesul de aprovizionare se desfăşoară pe baza contractelor încheiate cu furnizorii, în care se precizează denumirea mărfurilor care se achiziționează, cantitățile şi termenele de livrare, modalitățile şi termenele de plată, condițiile de transport şi ambalare etc.

Aprovizionarea se face şi pe bază de comandă.

a) Aprovizionarea fără delegat (pe răspunderea furnizorului) are loc în concordanță cu prevederile contractuale şi ale graficului de livrare.

Pe baza acestuia, furnizorul întocmeşte ***Dispoziția de livrare*** în conformitate cu care procedează la autorecepția lotului de mărfuri, întocmindu-se un ***Proces-verbal de autorecepție*** după care urmează ambalarea mărfurilor, încărcarea în mijlocul de transport şi expedierea lor, cu această ocazie fiind încredințate cărăuşului. Ca documente de transport, se întâlnesc: *Scrisoarea de trăsură*, *Scrisoarea de transport*, *Buletinul de mesagerie* (în funcție de mijlocul de transport folosit).

Cărăuşul asigură transportul mărfurilor la destinație, anunțarea destinatarului şi încredințarea bunurilor beneficiarului. Acesta numeşte o comisie de recepție care procedează la recepția calitativă şi cantitativă a lotului de mărfuri.

Urmărind concordanța cu prevederile din contract şi documentele de livrare şi transport, comisia de recepție întocmeşte ***Nota de recepție şi constatare de diferențe***.

În cazul constatării unor urme de violare a vagonului sau ambalajelor, se întocmeşte un Proces-verbal de constatare opozabil furnizorului sau cărăuşului, după caz.

Dacă parțial sau total marfa nu este acceptată de societatea de comerț ca fiind necorespunzătoare calitativ sau nelivrată la termenele prevăzute,

este luată în custodie întocmindu-se un ***Proces-verbal de luare în custodie.*** Ulterior, ea se restituie furnizorului, care întocmeşte factura în roşu.

În nota de recepție, marfa se evaluează la cost de achiziție, sau la preț de vânzare, în funcție de metoda de contabilizare a operațiilor cu mărfuri.

Pe baza documentelor primare se fac înregistrări în evidența operativă (fişă de magazie, raport de gestiune etc.) şi se întocmesc documente centralizatoare (Recapitulații sau borderouri ale mărfurilor intrate), care se înregistrează în contabilitatea sintetică.

b) Aprovizionarea prin delegat propriu are loc când furnizorul şi beneficiarul se află în aceeaşi localitate.

Delegatul societății de comerț se prezintă la furnizor cu o comandă şi o delegație de ridicare a mărfurilor. Participând la pregătirea lotului de marfă şi ambalaje, delegatul le preia şi semnează documentele de livrare (Dispoziția de livrare şi Factura). El poartă răspunderea integrității lotului de marfă şi ambalaje.

La sosirea lui, se procedează la verificarea cantitativă şi calitativă şi se întocmeşte Nota de recepție şi constatare de diferențe. În cazul lipsurilor de marfă constatate la recepție se întocmeşte Decizia de imputare sau se ia delegatului un Angajament de plată.

c) **Aprovizionarea cu delegat al furnizorului** presupune prezentarea acestuia la unitatea beneficiară unde se verifică mărfurile de către Comisia de recepție şi se întocmesc documentele de recepție.

B. Formele specifice de aprovizionare şi documentele întocmite

a) Aprovizionarea prin intermediul depozitelor de repartizare se întâlneşte în cadrul societăților "en detail" sau de "alimentație publică".

Depozitul de repartizare efectuează două operații:

- prima se referă la recepția mărfurilor sosite de la furnizor, printr-una din formele anterioare;
- a doua o constituie distribuirea mărfurilor către magazine sau unități de alimentație publică. Aceasta se efectuează pe baza "Graficului de distribuție" şi a "Notei de predare-restituire" care justifică descărcarea gestiunii depozitului şi încărcarea gestiunii beneficiare.

"Nota de predare-restituire" stă la baza "Raportului de gestiune" cu intrările de mărfuri şi a "Fişei de magazie" cu ieşirile de mărfuri. Tot pe baza ei se întocmeşte Recapitulația mărfurilor ieşite din depozit şi intrate în gestiunea primitoare.

b) Aprovizionarea de pe piața agroalimentară se face de unitățile operative de alimentație publică din numerarul reținut din vânzări și încredințat achizitorului sub formă de avans spre decontare. Acesta consemnează date de identificare a producătorului agricol, sortimentele de mărfuri, cantitățile și prețul de cumpărare în "Borderoul de achiziție". Predarea mărfurilor către gestiunea primitoare (bucătărie, bufet) se consemnează în "Nota de recepție și constatate de diferențe".

c) Aprovizionarea din producție proprie se întâlnește tot în alimentația publică și constă în transferul unor preparate culinare din bucătăriile restaurantelor către unitățile de desfacere (bufet etc.). Documentul de transfer este "Nota de predare-restituire" întocmită pe baza "Notei de comandă" emisă de unitatea primitoare. Nota de predare-restituire servește la descărcarea gestiunii bucătăriei și la încărcarea gestiunii unității primitoare.

6.3.2. Formele și documentele vânzării de mărfuri

Formele de vânzare a mărfurilor se pot împărți în două categorii, și anume:

- Vânzare către consumatori individuali;
- Vânzare către consumatori colectivi sau terți (alte societăți).

După modalitatea de încasare a banilor, vânzarea poate fi:

a) În numerar
b) Prin virament.

De regulă, vânzarea către consumatorii individuali se face cu încasare în numerar, iar către terți cu încasare prin virament.

A. Vânzarea către terți (alte societăți) cu încasare în numerar sau prin virament cunoaște următoarele forme:

a) Vânzarea loco unitate primitoare cu delegat al societății predatoare (furnizorului) presupune colectarea comenzilor de mărfuri de la beneficiari, pregătirea loturilor de mărfuri ce se vând, autorecepționarea și încredințarea lor delegatului, încărcarea în mijloacele de transport, întocmirea "Avizului de însoțire a mărfurilor".

Pe baza avizului astfel completat, furnizorul întocmește "Factura", care este individuală sau globală dacă vânzarea se face la mai multe unități aparținând aceleiași societăți.

Avizul de însoțire reprezintă documentul de ieșire a mărfurilor. În el se înscrie cantitatea livrată, cumpărătorul completând cantitatea efectiv primită. Diferențele ce se pot ivi între cele două cantități sunt denumite "diferențe din distribuție" și se soluționează de furnizorul mărfii. În factură se menționează cantitatea efectiv primită de beneficiar.

Avizele de însoțire și facturile stau la baza înregistrărilor din evidența operativ gestionară. Ele se prelucrează și se centralizează în "Recapitulația sau Borderoul mărfurilor ieșite".

b) Vânzarea loco unitate furnizoare cu delegat al cumpărătorului necesită prezentarea acestuia cu o "Comandă" cuprinzând mărfurile solicitate și o "Delegație de ridicare a mărfurilor".

Avizând comanda, serviciul comercial emite "Dispoziția de livrare" prin care dispune vânzarea mărfurilor. La furnizor se recepționează mărfurile în prezența delegatului cumpărătorului, întocmind "Factura" și "Certificatul de calitate".

Prelucrarea documentelor se face asemănător variantei prezentate anterior.

c) Vânzarea mărfurilor pe răspunderea furnizorului (fără delegat) se efectuează pe baza contractului, a graficului de livrare și a dispoziției de livrare întocmită de compartimentul comercial.

După pregătirea lotului de marfă se procedează la autorecepție. Se întocmesc apoi documentele de livrare: "Factura", "Certificat de calitate" etc.

După predarea mărfurilor cărăușului se emit documentele de transport: "Scrisoare de trăsură", "Scrisoare de transport", "Buletin de mesagerie" etc.

Documentele de livrare se înregistrează în evidența gestionară și apoi se prelucrează, centralizează și înregistrează în contabilitate.

B. Vânzarea către consumatori individuali se face, de regulă, cu încasarea în numerar și cunoaște următoarele forme:

a) Vânzarea mărfurilor cu bon eliberat de vânzător și înregistrare în borderouri;
b) Vânzarea mărfurilor cu eliberare de bon și înregistrare în aparatul de casă;
c) Vânzarea mărfurilor cu tichet emis de aparatul de casă;
d) Vânzarea mărfurilor cu plata la domiciliul clientului prin casele de comenzi.

Dacă aceste forme de vânzare sunt specifice societăţilor "en detail", pentru cele de alimentaţie publică ele se pot folosi în special la unităţi cu autoservire, ca formă specifică de vânzare pentru celelalte unităţi apare:

e) Vânzarea prin ospătari.

6.3.3. Organizarea evidenței operative a mărfurilor

Se face în mod diferit la depozite şi celelalte unităţi: magazine, restaurante, baruri etc.

a) La depozite - evidenţa operativă este organizată cu ajutorul "Fişei de magazie", în care gestionarul operează numai cantitativ, intrările şi ieşirile de mărfuri, stabilind stocul de mărfuri după fiecare operaţie.

b) În magazine, restaurante, cofetării, baruri, bufete - organizarea evidenței operative şi a contabilității analitice prezintă particularități datorate formelor şi documentelor vânzării mărfurilor, care furnizează numai informaţii valorice.

c) Forme de evidență operativă specifice se organizează în gestiunile bucătăriilor şi barurilor.

La bucătărie, gestionarii întocmesc zilnic "Planul producției culinare", document cantitativ care exprimă stocul de preparate culinare.

La bar se întocmeşte "Fişa de stocuri", care are rolul unui inventar de predare-primire a stocurilor de mărfuri rămase la sfârşitul programului de lucru.

6.3.4. Contabilitatea aprovizionării-vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la recepție şi din distribuție

La primirea mărfurilor aprovizionate de la furnizori, comisia de recepţie verifică din punct de vedere cantitativ şi calitativ mărfurile şi ambalajele, respectiv concordanţa acestora cu datele înscrise în documentele de livrare şi cu prevederile din contracte.

La compartimentul comercial se mai procedează la o verificare valorică prin confruntarea preţurilor din factură cu cele negociate şi înscrise în contract şi prin refacerea tuturor calculelor din documentele de livrare.

Atât marfa recepţionată, cât şi diferenţele constatate se înscriu în "Nota de recepţie şi constatare de diferenţe".

După natura lor, diferenţele pot fi:

a) cantitativ-valorice (când cantitatea efectiv recepţionată nu corespunde cantităţii din factură);

b) calitativ-valorice (când cantitatea mărfii primite nu corespunde celei contractate);

c) valorice (când datele cantitative şi calitative corespund dar, datorită unor preţuri eronate sau a unor erori de calcul, valoarea nu este corectă).

a) Diferențele cantitativ-valorice, după sensul lor pot fi:
- Plusuri cantitativ-valorice;
- Minusuri cantitativ-valorice.

După modul de soluționare, plusurile cantitativ-valorice pot fi:
1. acceptate în gestiune dacă marfa se încadrează în procentele contractuale
2. acceptate în gestiune dacă nu s-au respectat prevederile contractuale.

1. Plusul acceptat se înregistrează ca o intrare de marfă, la cost de aprovizionare sau preț de vânzare în funcție de metoda practicată, cu particularitatea că obligația de plată se reflectă cu ajutorul contului 408 "Furnizori – facturi nesosite", iar TVA aferentă este neexigibilă (în aşteptare până la sosirea facturii, când se face transferul obligațiunii în contul 401 "Furnizori", iar TVA neexigibilă în contul 4426 "TVA deductibilă".

2. Plusul neacceptat se preia în custodie, întocmindu-se un "Proces-verbal de preluare a mărfurilor în custodie". În contabilitate se debitează contul 8033 "Valori materiale primite spre păstrare sau custodie". Ulterior, aceste mărfuri se restituie furnizorului, întocmindu-se un "Aviz de însoțire" (în care se specifică "plus de marfă restituit") şi se creditează contul 8033.

Minusul cantitativ-valoric se poate datora unor cauze cunoscute, situație în care se consideră soluționat, sau unor cauze care nu se cunosc în momentul recepției, lucru care determină să fie considerat nesoluționat. El se înregistrează ca o cheltuială cu marfa. Minusurile soluționate pot apărea din vina furnizorului, cărăuşului (organizația de transport) sau delegatului propriu, şi în aceste cazuri sunt recuperabile prin imputare sau pot fi cauzate de factori obiectivi, fiind nerecuperabile (neimputabile).

a. **Minusurile din vina furnizorului** nu se reflectă, de regulă, în contabilitate. Ele se refuză la plată, nesolicitându-se furnizorului o factură cu sumele corespunzătoare minusului în roşu. Dacă plata s-a efectuat înainte de recepționarea mărfii, iar la recepție s-a constatat minusul din vina furnizorului, acesta devine debitor în limita costului de aprovizionare al mărfii lipsă, plus TVA aferentă.

b. **Minusul din vina cărăuşului** se impută acestuia la costul de aprovizionare al mărfii lipsă plus TVA aferentă.

c. **Minusul din vina delegatului** se recuperează prin imputare la preţul de vânzare al mărfii ce lipseşte, plus TVA aferentă vânzării. Costul de aprovizionare şi TVA aferentă vânzării, se datorează furnizorului, iar diferenţa dintre preţul de vânzare şi costul de achiziţie reprezintă un venit din operaţiuni de exploatare (din debite).

Minusul cantitativ-valoric soluționat, dar nerecuperat poate reprezenta:

- perisabilități în limita normelor sau peste normele legale;
- pierderi din cazuri de forță majoră (calamități).

Ele se suportă de întreprinderea de comerț şi majorează cheltuielile cu marfa ale exercițiului în care are loc aprovizionarea, la costul de aprovizionare al mărfurilor lipsă plus TVA.

Minusurile cantitativ-valorice nesoluționate se reflectă până la soluționare în debitul contului 473 "Decontări din operațiuni în curs de clarificare" la cost de aprovizionare. Ulterior, după soluționare, se creditează acest cont în corespondență cu contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" şi, concomitent, se efectuează imputarea dacă minusul este imputabil.

În cazul diferențelor calitativ-valorice, marfa poate fi acceptată cu sau fără bonificație, sau luată în custodie şi reținută ulterior. Bonificația primită odată cu marfa diminuează costul ei de aprovizionare, iar cea primită ulterior majorează veniturile din exploatare.

Diferențele valorice, indiferent de sensul lor, plusuri sau minusuri, se datorează unor prețuri eronate sau unor erori de calcul din factură.

Diferențele valorice în plus se reflectă în contul 408 "Furnizori – facturi nesosite" până la primirea facturii suplimentare, iar pentru cele în minus se întocmeşte "refuz de plată parțial" şi se solicită furnizorului o factură cu sumele în roşu.

Studiu de caz:

O societate comercială cumpără mărfuri de la furnizori, factura cuprinzând:

Marfa A: 100 buc. x 10 lei/buc. ; TVA = 19%

Marfa B: 100 buc. x 5 lei/buc. ; TVA = 19%

Cu ocazia recepției se constată:

√ la Marfa A: 120 buc., plusul se acceptă și se solicită factura de la furnizorul producător;

√ la Marfa B: 80 buc., lipsă de 20 buc. se tratează astfel:

- 10 buc. se consideră pierderi în limita normelor legale (perisabilități);
- 10 buc. lipsă din vina delegatului societății comerciale și se impută acestuia știind că prețul de vânzare unitar este de 6 lei/buc.

Se cere: înregistrarea mărfurilor recepționate și soluționarea diferențelor constatate la recepție.

1. Se înregistrează recepția Mărfii A

Cu factură:

100 buc. x 10 lei/buc. = 1000 lei
TVA (19%) = 190 lei
Total plată Marfa A = 1190 lei

1000	371 „Marfă A”	=	401 „Furnizori”	1190
190	4426 „TVA deductibilă”			

Fără factură:

20 buc. x 10 lei/buc. = 200 lei
TVA (19%) = 38 lei
Total de plată = 238 lei

200	371 „Marfă A”	=	408 „Furnizori – facturi nesosite”	238
38	4428 „TVA neexigibilă”			

2. Se înregistrează recepția Mărfii B

Cu factură:

80 buc. x 5 lei/buc. = 400 lei
TVA (19%) = 76 lei
Total de plată = 476 lei

400	371 „Marfă B”	=	401 „Furnizori”	476
76	4426 „TVA deductibilă”			

3. Soluționarea lipsurilor la recepție:

3a) Se înregistrează pierderile normale (perisabilitățile):

10 buc. x 5 lei/buc. = 50 lei
TVA (19%) = 9,50 lei
Total = 59,50 lei

50	607 „Cheltuieli privind marfa”	=	401 „Furnizori”	59,50
9,50	4426 „TVA deductibilă”			

3b) Se înregistrează lipsurile de mărfuri imputabile delegatului societății comerciale:

10 buc. x 5 lei/buc. = 50 lei
TVA (19%) = 9,50 lei
Suma datorată = 59,50 lei

50	607 „Cheltuieli privind marfa”	=	401 „Furnizori”	59,50
9,50	4426 „TVA deductibilă”			

3c) Imputarea mărfurilor lipsă se face la un preț de vânzare de 6 lei/buc.

10 buc. x 6 lei/buc. = 60 lei
TVA (19%) = 11,40 lei
Total de încasat = 71,40 lei

71,40	428 „Alte creanțe și datorii în legătură cu capitalul”	=	758 „Alte venituri din exploatare”	60
			4427 „TVA colectată”	11,40

4. Se înregistrează factura pentru plusul acceptat:

4a) transferul datoriei:

238	408 „Furnizori – facturi nesosite”	=	401 „Furnizori”	238

4b) transportul TVA-ului:

38	4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	38	

În procesul vânzării mărfurilor, diferențele apar în cazul formei de vânzare prin autorecepție la furnizor (pe răspunderea furnizorului), sau cu delegat al furnizorului.

Frecvente sunt minusurile cantitativ-valorice din pierderile normale (perisabilități) sau imputate delegatului. Ele se înregistrează ca ieşiri de mărfuri în corespondență cu contul 607 “Cheltuieli cu marfa”.

Concomitent, în cazul minusului din vina delegatului se înregistrează imputarea.

Presupunând că s-a livrat de către un angrosist unui detailist:

Marfa “A”: 1.600 buc. x 1 lei/buc. = 1.600 lei
TVA (19%) = 304 lei
Total = 1.904 lei

Costul de aprovizionare al mărfii este de 0,80 lei/buc., iar acesta a primit:

1.500 buc. x 1 lei/buc. = 1.500 lei
TVA (19%) = 285 lei
Total = 1.785 lei

Constatând un minus de 100 buc, din care 10 bucăți perisabilități, iar restul din vina delegatului angrosistului. În contabilitatea acestuia vor avea loc următoarele înregistrări:

a) Pentru livrarea mărfurilor efectiv primite de detailist:

1.785	411 „Clienți”	=	707 „Venit din vânzarea mărfurilor”	1.500
			4427 „TVA colectată”	285

b) Pentru descărcarea gestiunii:

1.500 buc. x 0,80 lei/buc. = 1.200 lei

1200	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	1200

c) Pentru minusul din perisabilități:

Ca: 10 buc. x 0,80 lei/buc. = 8 lei

8	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	8

d) Pentru diferențele în minus imputate la nivelul prețului de vânzare plus TVA:

Pv: 90 buc. x 1 lei/buc. = 90 lei
TVA (19%) = 17,10 lei
Total = 107,10 lei

d_1) Înregistrarea minusului:

90 buc. x 0,80 lei = 72 lei

72	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	72

d_2) Imputarea minusului:

107,10	428 „Alte creanțe și datorii în legătură cu capitalul”	=	758 „Alte venituri din exploatare”	90
			4427 „TVA colectată”	17,10

6.4. Inventarierea mărfurilor

6.4.1. Necesitatea inventarierii

Necesitatea inventarierii se face simțită, în principal, în două momente:

- în cursul exercițiului pentru controlul gestiunilor;
- la închiderea exercițiului pentru stabilirea situației patrimoniale reale și în vederea evaluării mărfurilor.

Rolul inventarierii în cadrul acțiunii de control gestionar, constă în stabilirea integrității patrimoniului, dar cu această ocazie se pot realiza și alte obiective: cunoașterea structurii fondului de marfă, a dinamicii și valorii stocurilor etc.

Inventarierea de control poate avea loc o dată sau de mai multe ori în cursul anului, precum şi în următoarele situații:

- Predarea – primirea gestiunilor;
- Indicii ale existenței plusurilor sau minusurilor în gestiune;
- La cererea organelor de control;
- În cazul comasării unor unități, a desființării lor, a spargerii lor etc.;
- În cazuri de forță majoră (calamități).

Inventarierea se efectuează pe baza unui plan de control gestionar, în care se prevăd gestiunile nesupuse controlului, termenele şi perioadele de executare.

Numărul de inventarieri se diferențiază între una şi trei inventarieri pe an, la aceeaşi gestiune, în funcție de modalitatea de organizare a evidenței operative şi a contabilității analitice a mărfurilor, a formei de vânzare a lor etc.

Obiectul inventarierii poate fi reprezentat de:

- Mărfuri aflate în stoc în unitățile operative ale întreprinderii;
- Mărfuri aflate la terți;
- Mărfuri aflate în curs de aprovizionare;
- Mărfuri aparținând altor persoane fizice sau juridice, primite în păstrare sau în custodie, spre vânzare în comision etc.

Inventarierea se efectuează de o comisie numită în acest sens de către conducătorul unității şi formată din cel puțin două persoane. Din comisie nu pot face parte contabilul care ține evidența gestiunii şi gestionarul care are însă obligația să asiste la desfăşurarea inventarierii

6.4.2. Metode de contabilizare a stocurilor

6.4.2.1. Metoda inventarului permanent

Metoda inventarului permanent asigură cunoaşterea în orice moment a nivelului stocurilor, cu ajutorul conturilor de mărfuri, realizându-se în acest fel un inventar scriptic continuu.

În acest sens, în contul "Mărfuri" se înregistrează toate operațiile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric.

Plecând de la posibile prețuri de evaluare, metoda inventarului permanent se poate prezenta în mai multe variante:

a) Inventar permanent la cost de achiziție;
b) Inventar permanent la cost standard;
c) Inventar permanent la preț de vânzare (fără sau cu TVA).

Concluzie:

Metoda inventarului permanent constă în utilizarea conturiior de stocuri pentru a determina şi urmări în permanență stocul scriptic al acestora după fiecare operație de intrare şi ieşire. Ca atare, contabilitatea sintetică a stocurilor va reflecta:

- Stocul inițial, de la începutul lunii, care va fi cel final din luna precedentă şi care nu poate fi decât debitor;
- Intrările în cursul lunii, pe baza documentelor de intrare a stocurilor care vor forma rulajul creditelor al conturilor de stocuri;
- Ieşirile din cursul lunii, în baza documentelor de ieşire a stocurilor care vor forma rulajul creditor al conturilor de stocuri.

În baza elementelor menționate: stoc inițial, intrări, ieşiri se va stabili în permanență stocul scriptic al bunurilor. Ele vor putea fi comparate la perioadele de inventariere cu stocurile faptice din a căror comparare se pot stabili plusuri sau minusuri de inventar; cu acestea vor fi corectate stocurile scriptice pentru a se pune de acord situația scriptică din contabilitate cu situația faptică, determinată prin inventariere.

Metoda inventarului permanent, deşi presupune un volum mai mare de muncă, asigură o mai riguroasă cunoaştere, în orice moment, a mărimii stocurilor şi un mai bun control al integrității lor.

A. Metoda inventarului permanent la cost de achiziție

Se caracterizează prin evaluarea stocurilor şi mişcării mărfurilor la cost de achiziție care, de regulă, este fluctuant pentru acelaşi sortiment de marfă. Această fluctuație presupune calculul costului de achiziție aferent mărfurilor vândute după anumite procedee, şi anume:

a) Procedeul costului mediu ponderat;
b) Procedeul epuizării succesive a stocurilor (FIFO sau LIFO).

Această metodă se aplică la unitățile comerciale cu ridicata unde evidența analitică este cantitativ-valorică pe grupe şi sortimente de mărfuri.

Prețul de înregistrare al mărfii este costul de achiziție la care se evidențiază stocurile şi operațiile cu mărfuri.

Conturile utilizate care definesc această metodă sunt:

1) Contul 371 „Mărfuri”, care ține evidența mărfurilor aflate în depozitele cu ridicata, precum și a celor aflate în unitățile cu amănuntul sau de alimentație publică și este un cont de stocuri, de activ.

În debitul contului “Mărfuri” se înregistrează valoarea la cost de achiziție a mărfurilor intrate în gestiune (cumpărate, primite de la terți, constatate în plus la inventar) și **în credit** valoarea la cost mediu de achiziție a mărfurilor ieşite din patrimoniul unității (vândute, date în custodie la terți, minusuri la inventar).

Soldul contului reprezintă valoarea mărfurilor la cost mediu de achiziție existente în stoc la finele perioadei.

Remarcă:

Contul 371 „Mărfuri” dezvoltă subconturi sau conturi analitice cantitativ-valorice pe grupe și sortimente; la nivelul gestiunii, contul 371 „Mărfuri” va fi global-valoric. Această dezvoltare este specifică depozitelor cu ridicata și celor de repartizare (de ex. unitățile en-gros).

2) Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile” evidențiază costul de achiziție al mărfurilor vândute de către unitățile patrimoniale.

În cazul inventarului permanent **se debitează** în cursul exercițiului cu valoarea la costul de achiziție a mărfurilor ieşite din patrimoniu (vândute sau constatate lipsă la inventar).

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile” **se creditează** la finele perioadei cu repartizarea sumei totale a cheltuielilor cu marfa asupra rezultatului financiar. Ca excepție, se mai poate credita cu eventualele recuperări de cheltuieli și cu plusurile la inventar.

3) Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” ține evidența vânzărilor de mărfuri (la preț de vânzare mai puțin taxa pe valoarea adăugată TVA).

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” **se creditează** cu prețul de vânzare ai mărfurilor vândute clienților; **se debitează** la fineie perioadei cu încorporarea sumei totale a veniturilor din vânzare, în profit (contul 121 „Profit și pierdere”). Ca excepție, se mai poate debita cu acoperirea eventualelor reduceri de prețuri cu caracter comercial (bonificații, remize, risturnuri) acordate ulterior facturării mărfurilor. În acest fel se corectează cifra de afaceri cu reducerile acordate.

Studiu de caz:

Pentru înțelegerea contabilizării stocurilor şi operațiilor cu mărfuri se consideră o societate comercială care la începutul exercițiului dispune de un stoc de marfă "X" de 1.000 de unități cantitative evaluat la un cost de achiziție de 6,80 lei/unitate.

În cursul exercițiului au loc următoarele operații economico-financiare:

1. Cumpărare de mărfuri:

Marfa "X", Pc: 500 x 6,20 lei/buc = 3100 lei
Cheltuieli de transport = 400 lei
Cost de achiziție total = 3500 lei
Cost unitar = 3500 : 500 = 7 lei/buc

3.500	371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"	3.500

2. Vânzări de mărfuri cu încasare ulterioară; Pv/unitate = 6 lei

300 u x 8 lei/u = 2.400 lei

2400	411 „Clienți"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	2400

3. Vânzare de mărfuri pe bază de efecte de comerț

Pv = 8,20 lei/u
600 u x 8,20 lei/u = 4920 lei

a) Vânzarea mărfurilor

4.920	411 „Clienți"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	4.920

b) acceptarea efectului:

4.920	413 „Efecte de primit"	=	411 „Clienți"	4.920

4. Cumpărări de mărfuri pe bază de efecte de comerț Factura cuprinde:
Marfa "X": Pc: 800 u x 6,50 lei/u = 5.200 lei
Cheltuieli de transport = 560 lei
Cost de achiziție total = 5.760 lei
Cost unitar = 5.760 : 800 u = 7,20 lei/u.

a) Cumpărarea mărfurilor:

5.760	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	5.760

b) Acceptarea efectului:

5.760	401 „Furnizori”	=	403 „Efecte de plată”	5.760

5. Vânzări de mărfuri cu factură şi decontare ulterioară, la Pv = 8,60 lei/u.

500 u x 8,60 lei/u = 4.300 lei

a) Vânzarea:

4.300	411 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	4.300

b) Încasarea ulterioară:

4.300	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor”	4.300

Pentru a putea calcula la finele perioadei rezultatul din vânzarea mărfurilor, este necesară cunoaşterea prealabilă a costului de achiziție a mărfurilor vândute (CAMV). Calculul acestuia se face în continuare potrivit procedurii FIFO.

D	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	C
(7) 11.620	(2) 2.400 (3) 4.920 (5) 4.300	
TD = 11.620	TC =11.620	

În urma înregistrărilor efectuate, situația din conturile principale se prezintă:

D	371 „Mărfuri”	C
Si: 1.000 x 6,80 = 6.800 (1) 500 x 6,20 = 3.500	(6) 9.600	
TD 16.060	TC 9.600	

D	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	C
(6) 9.600		(8) 9.600
TD 9.600		TC 9.600

Fișa de cont analitic Marfă “X”

Data	Explicații	Intrări			Ieșiri			Stoc		
		q	p	v	q	p	v	q	p	v
1.01	Si	-	-	-	-	-	-	1.000	6,80	6.800
1.01	Intrare Fact. Nr.25012	500	7	3.500	-	-	-	1.000 500	6,80 7	6.800 3.500
10.01	Ieşire Fact. Nr. 354	-	-	-	300	6,80	2040	700 500	6,80 7	4760 3500
20.01	Intrare Fact. Nr.355	-	-	-	600	6,80	4080	100 500	6,80 7	680 3.500
26.01	Intrare Fact. Nr. 4201	800	7,20	5.760	-	-	-	100 500 800	6,80 7 7,20	680 3.500 5.760
31.01	Ieşire Fact. Nr. 356	-	-	-	100 400	6,80 7	680 2.800	- 100 800	- 7 7,20	- 700 5.760
	Rulaje	1.300	-	9.260	1.400		9.600	900		6.460

6. Se descarcă gestiunea cu mărfurile vândute:

9.600	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	9.600

La sfârșitul perioadei, conturile 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” se închid prin contul 121 „Profit și pierdere”, în vederea calculării rezultatului.

7. Închiderea contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” pentru 11.620 lei (TC)

(31.I)

11.620	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121 „Profit și pierdere”	11.620

8. închiderea contului 607 „Cheltuieli privind mărfuri" cu totalul cheltuielilor (CAMV) aferente vânzărilor 9600 lei

(31.I)

9.600	121 „Profit şi pierdere"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	9.600

Rezultatul brut din vânzare (profit brut, marja comercială) va fi calculat:

11.620 lei – mărfuri vândute la preț de vânzare
9.600 lei – CAMV
2.020 lei – marjă brută

Notă: Calculul CAMV în maniera prezentată este posibil doar pe baza datelor furnizate de contabilitatea analitică organizată cantitativ şi valoric pe sortimente de marfă.

B. Metoda inventarului permanent la cost standard

Metoda se poate aplica în condițiile unei relative stabilități a prețurilor, astfel încât, înainte de corectarea cu diferențele, costul standard al mărfii ieşite să aibă o valoare informațională (fiind foarte apropiat de costul efectiv de achiziție).

a) Principiile metodei:

- Evaluarea stocurilor, intrărilor şi ieşirilor de mărfuri la cost standard (preț stabilit pe baza prețurilor perioadei precedente). Periodic, costul standard se actualizează în funcție de evoluția reală a prețurilor.
- Calculul şi înregistrarea diferenței între costul standard şi costul de achiziție efectiv, atât pentru stocuri, cât şi pentru intrări şi ieşiri.

b) Conturi utilizate:

- Contul 371 „Mărfuri" înregistrează stocul şi operațiile cu mărfuri la cost standard. Ca urmare, se **debitează** cu mărfurile intrate la cost standard şi se **creditează** cu mărfurile ieşite la cost standard; **soldul final debitor** reflectă stocul de mărfuri la cost standard. Necesită dezvoltarea în analitic, cantitativ-valoric, pe fiecare sortiment de marfă.

- Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" evidențiază diferențele în costul prestabilit (standard) şi costul de achiziție al mărfurilor intrate, ieşite sau în stoc. Este un cont bifuncțional.

• Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri" **se creditează** cu diferențele favorabile aferente mărfurilor intrate și **se debitează** cu diferențele nefavorabile aferente mărfurilor intrate, urmând să se repartizeze soldul contului la data calculului asupra mărfii ieșite pe baza coeficientului:

$$K_{378} = \frac{\text{Sold cont 378 la data calculului}}{S_i + \text{RD cont 371}}$$

$$\text{Diferența aferentă mărfurilor ieșite} = K_{378} \times \text{RC cont 371}$$

Soldul final creditor sau debitor va reflecta diferențele favorabile sau nefavorabile aferente stocului de marfă și se va însuma algebric cu soldul final al contului 371 „Mărfuri" pentru a se determina costul de achiziție efectiv al mărfii rămase în stoc.

• Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" este un cont de activ care se debitează în cursul exercițiului cu costul standard al mărfurilor ieșite, urmând ca la închiderea exercițiului acesta să se corecteze cu diferențele aferente ieșirilor de marfă. Deci, **se debitează** cu diferențele nefavorabile și **se creditează** cu diferențele favorabile aferente mărfurilor ieșite. Tot la închiderea exercițiului se creditează cu suma cheltuielilor privind mărfurile ieșite la cost de achiziție, repartizată asupra contului de rezultate.

• Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" funcționează la fel ca în metoda precedentă. **Se creditează** cu prețul de vânzare al mărfurilor vândute și **se debitează** la închiderea exercițiului cu suma veniturilor la preț de vânzare, încorporată în profitul unității.

Studiu de caz:

Se consideră aceeași aplicație prezentată în varianta inventarului permãnent la cost de achiziție, cu următoarele precizări:

• Se presupune costul standard = 7 lei/unitate;

• Stocul la începutul exercițiului este de 1.000 unități, care se evaluează la:

Cost standard: 1.000 x 7 lei	= 7.000 lei
Cost achiziție: 1.000 x 6,70 lei	= 6.700 lei
Diferență favorabilă: 1.000 x 0,30 =	300 lei

Operații în cursul perioadei:

1. Cumpărări de mărfuri:

Pc: 400 u x 6,20 lei/u = 2.480 lei
Cheltuieli de transport = 520 lei
Cost achiziție = 3.000 lei
Cost standard: 400 x 7 lei/u. = 2.800 lei
Diferență nefavorabilă = 200 lei

Cost achiziție > Cost standard ⇒ diferență nefavorabilă

2.800	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	3.000
200	378 „Diferențe de preț la mărfuri”			

2. Vânzări de mărfuri:

a) Vânzare:

Pv 300 u x 8 lei/u = 2.400 lei
Cs 300 u x 7 lei/u = 2.100 lei

2.400	411 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	2.400

b) Descărcarea gestiunii de marfă la cost standard:

2.100	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	2.100

3. Vânzări de mărfuri:

Pv 600 u x 8,20 lei/u = 4.920 lei
Cs 600 u x 7 lei/u = 4.200 lei

a) Vânzarea:

4.920	411 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	4.920

b) Ieşirea din gestiune a mărfurilor la cost standard:

4.200	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	4.200

4. Cumpărări de mărfuri:

Pc 700 u x 6,50 lei/u	= 4.550 lei
Cheltuieli de transport	= 350 lei
Cost achiziţie	= 4.900 lei
Cost standard: 700 u x 7 lei/u	= 4.900 lei
Diferenţa de preţ	= 0

5. Vânzări de mărfuri:

Pv 500 u x 8,60 lei/u	= 4.300 lei
Cost standard: 500 u x 7 lei/u	= 3.500 lei

a) Vânzarea:

4.300	411 „Clienţi”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	4.300

b) Ieşirea mărfurilor din gestiune la cost standard:

3.500	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	3.500

Urmărind înregistrările efectuate, se constată că diferenţa de preţ a fost înregistrată doar pentru mărfurile intrate, toate ieşirile fiind exprimate la cost standard fără menţionarea diferenţelor aferente.

Ca urmare, se impune calculul şi înregistrarea diferenţelor aferente ieşirilor de mărfuri şi, implicit, diferenţa aferentă stocului. Pentru a repartiza diferenţele de preţ asupra ieşirilor şi stocului, se procedează astfel:

a) Calculul coeficientului de repartizare:

$$K_{378} = \frac{\text{Sold cont 378 la data calculului}}{S_i + \text{RD cont 371}}$$

b) Determinarea sumei diferențelor de preț aferentă mărfurilor ieșite (Sdif)

Sdif = K_{378} x Valoarea la cost standard a mărfurilor ieșite
Sdif = K_{378} x RC cont 371

D	371 "Mărfuri"		C	D	378 "Diferențe de preț la marfă"		C
Si:	7.000	2b)	2.100	(1)	200	Si:	300
(1)	2.800	3b)	4.200	(6)	66,64		
(4)	4.900	5b)	3.500				
RD:	7.700	RC:	9.800	RD:	266,64	RC:	300
TSD:	14.700	TSC:	9.800	TSD:	266,64	TSC:	300
		SFD:	4.900	SFC:	33,36		

a) Calculul K_{378}:

$$K_{378} = \frac{300-200}{7000+7700} = \frac{100}{14700} = 0,0068 = 0,68\%$$

b) Determinarea Sdif:

Sdif = 0,0068 x 9.800 = 66,64 lei, diferență favorabilă (deoarece numărătorul din relația de calcul a coeficientului a reprezentat o diferență favorabilă), care se înregistrează.

66,64	378 „Diferențe de preț la mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	66,64

Soldurile celor două conturi 371 „Mărfuri" și 378 „Diferențe de preț la mărfuri" se cumulează algebric ținând seama de natura diferenței și se determină costul de achiziție al stocului:

- stoc la cost standard 4.900 lei (sold cont 371 „Mărfuri");
- diferențe aferentă stocului reprezentând o diferență favorabilă 33,36 lei (sold cont 378 „Diferențe de preț la mărfuri");
- stoc la cost de achiziție 4.866,64 lei (4.900 lei – 33,36 lei).

Camv este dat de contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și se obține din două elemente:

- costul standard al mărfurilor ieșite: 9.800 lei –
- diferențe favorabilă aferentă mărfurilor ieșite: 66,64 lei

9.733,36 lei

607				707			
D „Cheltuieli privind mărfurile" C				D „Venituri din vânzarea mărfurilor" C			
2b)	2.100	(7)	9.733,36	(8)	11.620	2a)	2.400
3b)	4.200	(6)	66,64			3a)	4.920
5b)	3.500					5a)	4.300
TSD:	9.800						
	(Camv)	TSC:	9.800	TSD:	11.620	TSC:	11.620

6. Închiderea contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile" cu suma Camv:

9.733,36	121 „Profit și pierdere"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	9.733,36

7. închiderea contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" cu suma vânzărilor de 11.620 lei:

11620	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	=	121 „Profit și pierdere"	11620

Rezultatul brut din vânzare va fi:

Mărfuri vândute la preț de vânzare: 11.620 lei
Mărfuri vândute la cost de achiziție: 9.733,36 lei
Profit brut: marjă comercială = 1.886,64 lei

C. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare fără TVA

Principii:

Evaluarea stocurilor, intrărilor și ieșirilor de mărfuri se face la preț de vânzare; prețul de vânzare include costul de achiziție și marja brută.

Consecință: deoarece evaluarea mărfurilor se face la preț de vânzare, unitatea are datorie să calculeze și să înregistreze diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție, adică marja brută aferentă mărfurilor intrate, ieșite și rămase în stoc.

Această metodă este agreată de 80% din întreprinderile cu amănuntul și de alimentație publică din România, deoarece a fost practicată în perioada existenței economiei planificate și centralizate, când prețul de vânzare se caracteriza prin unicitate și caracter fix pentru același sortiment de marfă. De aceea, era posibilă aplicarea ei în condițiile organizării unei contabilități analitice global-valorice pe gestiune.

Remarcă: Metoda prezintă nenumărate dezavantaje şi, în plus, permite fie încălcarea unor principii contabile, fie denaturarea situaţiei patrimoniale şi a rezultatului aferent vânzării.

Conturile utilizate sunt:

- **Contul 371 „Mărfuri”**, care **se debitează** cu preţul de vânzare al mărfurilor intrate în patrimoniu şi se **creditează** cu preţul mediu de vânzare al mărfurilor; contul prezintă sold final debitor reprezentând stocul de marfă la preţ mediu de vânzare. În concluzie, evaluarea mărfurilor în contul 371 „Mărfuri” se face la preţ de vânzare format din costul de achiziţie şi marja brută (calculată prin aplicarea procentului stabilit la costul de achiziţie).

- **Contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”** reflectă marja aferentă intrărilor, ieşirilor şi stocului. Rolul rectificativ al contului se menţine în vederea stabilirii stocului la nivelul contului de achiziţie. Funcţionează ca un cont de pasiv; **se creditează** cu marja brută aferentă intrărilor de marfă şi **se debitează** cu marja brută aferentă ieşirilor de marfă.

a) Dacă unitatea practică un coeficient unic de marjă, marja brută aferentă ieşirilor se calculează la fiecare ieşire aplicând coeficientul redus (calculat prin procedeul sutei majorate cu procentul) la preţul de vânzare al mărfii ieşite:

$$\boxed{Mb \Rightarrow Mb\ redusă = \frac{100 \times Mb\ (\%)}{100 + Mb\ (\%)}}$$

Marja brută astfel calculată se aplică la preţul de vânzare al mărfurilor vândute; acest calcul se efectuează la sfârşitul perioadei, la descărcarea gestiunii.

b) Dacă unitatea practică coeficienţi diferenţiaţi pe sortimente de marfă, marfa aferentă ieşirilor se calculează la sfârşitul perioadei pe baza coeficientului de repartizare:

$$\boxed{K_{378} = \frac{(S_i + RC)\ cont\ 378}{(S_i + RD)\ cont\ 371} \times 100}$$

Coeficientul astfel calculat se aplică asupra preţului de vânzare al stocului de mărfuri, determinându-se marja stocului (Ms).

$$\boxed{Ms = K_{378} \times Sold\ cont\ 371}$$

Se calculează marja vânzărilor prin deducerea marjei stocului din soldul provizoriu al contului 378:

$$\boxed{MV=\text{Sold cont 378 - Marjă stoc}}$$

Calculul simplificat al marjei vânzărilor va fi:

$$\boxed{MV=K_{378}\times RC \text{ cont } 707}$$

Costul de achiziție al mărfurilor vândute (Camv) se calculează ca diferență între prețul de vânzare și marja vânzărilor și se evidențiază în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile", la descărcarea gestiunii.

Veniturile din vânzare evidențiate în creditul contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" sunt evaluate la prețul de vânzare (fără TVA).

Metoda inventarului permanent la preț de vânzare (fără TVA) se aplică la unitățile de desfacere cu amănuntul, unde, în general, evidența analitică este global-valorică pe gestiune. La aceste unități, la care se aplică metoda, stabilirea prețului de evidență (de vânzare) se efectuează în Nota de recepție și constatare de diferențe (NIR).

Studiu de caz:

O societate comercială cu amănuntul ține evidența mărfurilor prin inventar permanent la preț de vânzare (fără TVA); marja brută fiind de 25% cotă fixă (aplicată la costul de achiziție).

I. Situația în conturi la începutul perioadei este:

- Sid cont 371 „Mărfuri" = 2000 lei;
- Sic cont 378 „Diferențe de preț la mărfuri" = 400 lei

II. Operațiile perioadei sunt:

1) Cumpărarea de mărfuri, conform facturii și recepției, care cuprinde:

Cost de achiziție = 1350/1.000 Kg. = 1,35 lei/Kg.
Marja brută (25% x 1350 lei) = 337,50 lei
Preț de vânzare total = 1687,50 lei

$$\text{Prețul de vânzare unitar} = \frac{1687,50}{1.000} = 1,68 \text{ lei/kg}$$

B.C.U "M. EMINESCU" IASI

Încărcarea gestiunii la preț de vânzare:

1.687,50	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	1.350
			378 „Diferențe de preț la mărfuri”	337,50

2) Cumpărarea de mărfuri, conform facturii și recepției:

Cost de achiziție = 875 lei
Marjă brută (25%) = 218,75 lei
Preț de vânzare total = 1.093,75 lei

Încărcarea gestiunii la preț de vânzare:

1.093,75	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	875
			378 „Diferențe de preț la mărfuri”	218,35

3) Vânzările perioadei:

Pv = 2.700 lei

Înregistrarea vânzărilor perioadei:

2.700	411 „Clienți”	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor”	2.700

4) Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute:

4a) Se calculează marja redusă:

$$\text{Marja redusă} = \frac{100 \times Mb}{100+Mb} = \frac{100 \times 25}{100+25} = \frac{2500}{125} = 20\%$$

4b) Se calculează marja vânzării:

MV= 20%×2700 lei = 540 lei

4c) Se calculează costul de achiziție pentru mărfurile vândute:

Camv = Preț vânzare – Marjă vânzare
Camv = 2.700 – 540 lei = 2.160 lei

2.160	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	2.700
540	378 „Diferențe de preț la mărfuri”			

371 „Mărfuri”

D		C		
Si:	2.000	(4)	2.700	
(1)	1.687,50			
(2)	1.093,75			
TD:	4.781,25	TC:	2.700	
		SFD:	2.081,25	

378 „Diferențe de preț la mărfuri”

D		C	
(4)	540	Si:	400
		(1)	337,50
		(2)	218,75
TD:	540	TC:	956,25
SFC:	416,25		

5) Închiderea contului de cheltuieli, respectiv contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile”:

607 „Cheltuieli privind mărfurile”

D		C	
4c)	2.160	(5)	2.160
TD:	2.160	TC:	2.160

707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”

D		C	
(6)	2.700	(3)	2.700

2.160	121 „Profit și pierdere”	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	2.160

6) Închiderea contului de venituri, respectiv contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”:

2.700	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121 „Profit și pierdere”	2.700

Calculul profitului brut:

- preț de vânzare mărfuri vândute = 2.700 lei
- Camv = 2.160 lei

Profit brut (marjă vânzări) = 540 lei

În Bilanț, mărfurile se prezintă astfel:

Stoc (la cost de achiziție) = SFD cont 371 – SFC cont 378

Stoc = 2081,25 – 416,25 = 1665 lei

Remarcă: În aplicația prezentată, am considerat o marjă fixă la nivelul întreprinderii. Dacă marja este diferențiată pe grupe de mărfuri, ieşirea din gestiune se înregistrează doar la sfârşitul perioadei, prin calculul unui coeficient mediu similar celui prezentat la diferențele de preț, aplicat apoi la valoarea mărfurilor vândute, în vederea determinării Camv.

Marja aferentă vânzărilor se calculează parcurgând aceleaşi etape:

a) determinarea coeficientului mediu al marjei:

$$K_{378} = \frac{(S_i + RC) \text{ cont } 378 \text{ "Diferențe de preț la mărfuri"}}{(S_i + RD) \text{ cont } 371 \text{ "Mărfuri"}}$$

Rulajele sunt aferente perioadei 1.I – sfârşitul perioadei de reportare.

b) stabilirea sumei marjei aferente vânzărilor:

$$\text{Marja vânzării} = K_{378} \times \text{Valoarea la preț de vânzare a mărfurilor ieşite}$$

Utilizând datele exemplului precedent, doar pentru exemplificare, calculul se poate justifica astfel:

a) $K_{378} = \frac{956,25}{4781,25} = 0,2$

b) Marja vânzării $= 0,2 \times 2700 = 540$

Este evident că s-au obținut aceleaşi date, deoarece marja luată în considerare a fost unică pe întreprindere (unitate).

D. Metoda inventarului permanent la preț de vânzare plus TVA

Principii:

- evaluarea mărfurilor în contul 371 „Mărfuri" se efectuează la prețul de vânzare plus TVA. Acest preț cuprinde costul de achiziție, plus marja brută, plus TVA.
- TVA din componenta prețului este de natură neexigibilă, contabilizându-se cu ajutorul contului 4428 „TVA neexigibilă";
- Contul 4428 „TVA neexigibilă" este un cont bifuncțional; se creditează cu TVA - ul din prețul mărfurilor intrate şi se debitează cu TVA-ul din prețul mărfurilor ieşite.

- Soldul contului, în acest caz creditor, exprimă TVA-ul din prețul mărfurilor în stoc (respectiv TVA neexigibilă încă).

- Contul 4428 „TVA neexigibilă" este un cont rectificativ, având acelaşi rol cu contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Rectificarea se va efectua astfel: din soldul debitor al contului 371 „Mărfuri", se scad soldurile creditoare ale conturilor 4428 „TVA neexigibilă" şi 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Costul de achiziție pentru mărfurile vândute se calculează la sfârşitul lunii, cu ocazia descărcării gestiunii prin utilizarea coeficientului mediu de marjă. Pentru calcularea coeficientului, din total debit 371 „Mărfuri", se elimină TVA pentru a se obține un coeficient corect:

$$K_{378} = \frac{(S_i + RC) \text{ cont } 378}{(S_i + RD) \text{ cont } 371 - (S_i + RC) \text{ cont } 4428} \times 100$$

$$\text{Camv} = \text{Preț vânzare} - \text{Marja vânzării} - \text{TVA aferentă}$$

Pentru Bilanț, consemnarea mărfurilor se efectuează la cost de achiziție, obținut după relația:

$$\text{Stoc (cost achiziție)} = SFD_{371} - SFC_{378} - SFC_{4428}$$

Studiu de caz:

O societate comercială de desfacere cu amănuntul aplică metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA pentru mărfuri şi are la începutul perioadei următoarea situație în conturi:

Si cont 371 „Mărfuri" = 1.190 lei
Si cont 378 „Diferențe de preț la mărfuri" = 200 lei
Si cont 4428 „TVA neexigibilă" = 190 lei

Operațiile perioadei:

1) Se achiziționează mărfuri: preț de cumpărare: 1.400 lei; TVA = 19%; cota de marjă (adaos comercial) = 25%

1. a) Încărcarea gestiunii la preț de evidență (preț vânzare cu TVA):

2.082,50	371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"	1.400
			378 „Diferențe de preț la mărfuri"	350
			4428 „TVA neexigibilă"	332,50

Cost achiziție	= 1.400 lei → TVA (19%) = 266 lei
Marjă (25%)	= 350 lei
Cost achiziție + Marjă	= 1.750 lei
TVA neexigibilă (19%)	= 332,50 lei
Preț de evidență	= 2.082,50 lei

1.b) Se înregistrează TVA din factură datorat furnizorului:

266	4426 „TVA deductibilă"	=	401 „Furnizori"	266

2. Vânzările perioadei = 1.500 lei

Valoarea mărfurilor vândute (inclusiv TVA) = 1500 lei

din care TVA: $\frac{1500 \times 15,966386}{100} = 239,50$

Valoare la preț de vânzare fără TVA = 1.260,50 lei

1.500	534 „Casa în lei"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	1.260,50
			4427 „TVA colectată"	239,50

3. Descărcarea la sfârșitul lunii a gestiunii, cu valoarea mărfurilor vândute presupune următoarele calcule și înregistrări:

3.a) determinarea coeficientului mediu de marjă (adaos comercial):

$$K_{378}=\frac{(200+350)=}{(1190+2082,50)-(1900+332,50)}\times 100$$

$$K_{378}=\frac{550}{3272,50-522,50}\times 100=\frac{550}{2750}\times 100=20\%$$

371 „Mărfuri”

D			C
Si:	1.190	(3)	1.500
(1)	2.082,50		
TD:	3.272,00	TC:	1.500
		SFD:	1.772,50

378 „Diferențe de preț la mărfuri”

D			C
(3)	252,10	Si:	200
		(1)	350
TD:	252,10	TC:	550
SFC:	297,89		

4428 „TVA neexigibilă”

D			C
(3)	239,50	Si:	190
		(1)	332,50
TD:	239,50	TC:	522,50
SFC:	283		

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”

D			C
(5)	1.260,50	(2)	1.260,50
TD:	1.260,50	TC:	1.260,50

607 „Cheltuieli privind mărfurile”

D			C
(3)	1.008,40	(4)	1.008,40
TD:	1.008,40	TC:	1.008,40

121 “Profit și pierdere”

D			C
(4)	1.008,40	(5)	1.260,50
TD:	1.008,40	TC:	1.260,50
SFC:	252,10		

3.b) Se înregistrează descărcarea gestiunii:

Marjă vânzări = K_{378} x Rc cont 707

Camv = Preț vânzare (Pv) M vânzări – TVA

Mv = 1.260,50 x 20% = 252,10

Camv = 1.500 – 239,50 – 252,10 = 1.008,40 lei

1.008,40	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	1.500
252,10	378 „Diferențe de preț la mărfuri”			
239,50	4428 „TVA neexigibilă”			

4. Se închide contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile” prin contul 121 „Profit şi pierdere”:

1.008,40	121 „Profit şi pierdere”	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	1.008,40

5. Se închide contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”:

1.260,50	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121 „Profit şi pierdere”	3.500

Profitul brut = Pv – Mv – TVA
= 1.500 – 252,10 – 239,50 lei
= 1.008,40 lei

Remarcă: Procedeul exemplificat se aplică în situația în care întreprinderea practică coeficienți diferențiați pe sortimente de marfă. Dacă, însă, întreprinderea practică un coeficient unic de marjă (adaos comercial), marja brută aferentă ieşirilor se calculează la fiecare ieşire, aplicând coeficientul redus (calculat prin procentul sutei majorate cu procentul) la preț de vânzare a mărfii ieşite.

În Bilanț: Stocul de mărfuri = SFD ct.371 – SFC ct.378 – SFC Ct.4428
(la cost de achiziție)
= 1.772,50 – 297,90 – 283 = 1.191,60 lei

6.4.2.2. Metoda inventarului intermitent

a) Caracterizare:

Metoda inventarului intermitent se poate aplica la întreprinderile mici şi mijlocii şi presupune stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei.

Valoarea ieşirilor de mărfuri se determină conform relației:

Costul de achiziție	Valoarea	Valoarea	Valoarea
al mărfurilor vândute =	stocului inițial +	intrărilor -	stocului final
(Camv)	(S_i)	(I)	(S_f)

Sau, altfel corelate elementele:

$$Camv = I + (S_i - S_f)$$

Principalul dezavantaj al metodei constă în imposibilitatea urmăririi gestiunilor de mărfuri, a controlului prin contabilitate și, în consecință, orice eventuală lipsă de marfă este considerată vânzare.

Avantajul metodei constă în simplitate în aplicare.

Principala caracteristică a metodei constă în înregistrarea cheltuielilor cu marfa la intrarea acesteia și nu la descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute, ca în cazul metodei inventarului permanent.

b) Conturile utilizate de metoda inventarului intermitent sunt: 371 „Mărfuri", 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor".

Contul 371 „Mărfuri" înregistrează stocul inițial la deschiderea exercițiului și stocul final la închiderea lui; stocul inițial este stabilit la sfârșitul exercițiului precedent prin inventariere. Contul 371 „Mărfuri" funcționează astfel:

- se debitează la deschiderea exercițiului cu Si;
- se creditează la închiderea exercițiului cu Si, pentru a-l anula, deoarece el a fost disponibilizat pentru vânzare;
- se debitează la închiderea exercițiului cu Sf stabilit prin inventariere.

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" se debitează în cursul exercițiului cu intrările de mărfuri la cost de achiziție și se debitează și cu stocul inițial de mărfuri la cost de achiziție pentru a completa cheltuielile cu marfa (vânzările de marfă s-au efectuat și din stocul inițial). Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" se creditează la închiderea exercițiului cu stocul final la cost de achiziție, apoi se determină costul de achiziție al mărfurilor vândute prin relația:

$$Camv = I + (S_i - S_f)$$

și se repartizează asupra rezultatelor financiare prin creditarea contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” funcționează la fel ca în metoda inventarului permanent.

Studiu de caz:

I. Se consideră o unitate comercială cu amănuntul care dispune la începutul perioadei de un stoc de 1500 lei.

II. Operațiile perioadei:

1) La începutul perioadei se anulează stocul inițial de mărfuri:

1.500	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	1.500

371 „Mărfuri”

D		C		
Si:	1.500	(1)	1.500
(4)	500		
TD:	2.000	TC:	1.500
		SFD:	500

607 „Cheltuieli privind mărfurile”

D		C	
(1)	1.500	(4)	500
(2)	1.000	(5)	2.000
TD:	2.500	TC:	2.500

2) Cumpărare de mărfuri (conform facturii):

Cost de achiziție = 1.000 lei
TVA (19%) = 190 lei
Total de plată = 1.190 lei

1.000	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	401 „Furnizori”	1.190
190	4426 „TVA deductibilă”			

3) Vânzările perioadei:

Preț de vânzare = 800 lei
TVA (19%) = 152 lei
Total de încasat = 952 lei

952	5311 „Casa în lei”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	800
			4427 „TVA colectată”	152

III. Operațiile la sfârșitul perioadei:

4) Înregistrarea soldului final constatat prin inventariere în sumă de 500 lei

500	371 „Mărfuri”	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	500

5) Înregistrarea costului mărfurilor vândute, ceea ce reprezintă închiderea contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile”:

2.000	121 „Profit și pierdere”	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	2.000

Camv = Si + Intrări – Sf

În cazul nostru:

Camv = (1500 + 1000) – 500 = 2000 lei

6.4.3. Etapele inventarierii

Fazele inventarierii sunt: pregătirea, desfășurarea și regularizarea deficiențelor de inventar.

a) În faza de pregătire se emite Dispoziția de inventariere, care se înmânează comisiei. Ea conține gestiunea ce urmează a se inventaria, componența comisiei, obiectul și perioada inventarierii. Comisia oprește procesul circulației mărfurilor în cadrul gestiunii, verifică aparatele de măsură și cere gestionarului gruparea separată a mărfurilor după apartenență, vechime, starea în care se află etc.

Comisia apoi verifică ultimele documente de ieșire a mărfurilor și solicită gestionarului o declarație de inventar în care acesta specifică dacă are în gestiune sau a eliberat mărfuri fără documente, dacă a înregistrat toate documentele în evidența operativă, dacă cunoaște existența unor plusuri sau minusuri in gestiune etc.

b) Desfășurarea inventarierii presupune constatarea faptică a mărfurilor și ambalajelor existente în gestiune, prin măsurare, cântărire, numărare, în funcție de natura și caracteristicile acestora. Stocurile stabilite se consemnează în Listele de inventariere întocmite separat pentru mărfurile cu mișcare normală, lentă, nevandabile etc., aparținând patrimoniului sau unor persoane străine. Listele se întocmesc în trei exemplare, iar două se preiau de comisie în vederea verificării și certificării inventarierii prețurilor unitare pentru fiecare sortiment de marfă și apoi a evaluării stocurilor inventariate.

Se procedează apoi la totalizarea listelor de inventariere cu care ocazie se întocmește o recapitulație a listelor.

c) În final se determină diferențele de inventar și cauzele care le-au generat și se propun soluțiile de regularizare a diferențelor, încheindu-se un proces-verbal de inventariere și control gestionar.

6.5. Contabilitatea operațiilor cu ambalaje

6.5.1. Clasificarea ambalajelor și organizarea generală a contabilității acestora

Ambalajele sunt materiale sau obiecte al căror rol constă în păstrarea calității mărfurilor și asigurarea integrității acestora pe timpul păstrării, transportului și al desfacerii. Deoarece ambalajele condiționează realizarea mărfurilor, tipul lor, precum și modalitățile de ambalare sunt prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare încheiate între furnizori și clienți.

Marea varietate a ambalajelor și caracteristicile unora dintre ele face necesară clasificarea lor după mai multe criterii, și anume:

a) După natura materialului din care sunt confecționate, ambalajele pot fi din lemn, metale, mase plastice, fibre naturale sau sintetice etc.;

b) După proveniența lor, ambalajele pot fi indigene sau din import;

c) După posibilitățile de folosire, ambalajele se clasifică în ambalaje recuperabile (refolosibile) și ambalaje nerecuperabile (nerefolosibile);

c_1) Ambalajele recuperabile sunt ambalaje nesusceptibile de a fi provizoriu conservate și pe care vânzătorul s-a angajat să le preia în condiții determinate;

c_2) Ambalajele nerecuperabile nu se mai pot folosi pentru aceeași marfă (lădițe pentru unt, marmeladă), dar se pot valorifica în calitate de deșeuri.

d) După modul de valorificare şi gradul de lichiditate al ambalajelor ca mijloace economice, distingem:

d_1) Ambalaje de natura imobilizărilor necorporale, constând în cheltuieli de cercetare efectuate în vederea confecţionării unor tipuri de noi ambalaje. Aceste cheltuieli se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului „Cheltuieli de cercetare - dezvoltare", urmând a se recupera treptat, pe seama amortizării;

d_2) Ambalaje de natura mijloacelor fixe propriu-zise (imobilizări corporale, ca de exemplu containere, butoaie de capacitate mare, boxpaleți etc.), cu o valoare mai mare de un an. Servesc pentru păstrarea şi mişcarea internă a mărfurilor făcând parte din patrimoniul întreprinderii de comerț. Foarte rar pot însoți mărfurile în circulația lor între vânzător şi cumpărător, acesta din urmă având obligația să le restituie în întregime. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor de natura mijloacelor fixe se face cu ajutorul contului 212 „Mijloace fixe".

Întreprinderea în al cărei patrimoniu se află are obligația să calculeze şi înregistreze amortizarea lor şi să efectueze lucrările de întreținere şi reparații necesare. Când circulă cu marfă între unități, în contabilitatea furnizorului, aceste ambalaje nu se înregistrează (se trec în factură fără a se deconta). În contabilitatea clientului, ambalajele de natura mijloacelor fixe se înregistrează în debitul contului 8033 „Ambalaje de restituit", iar la restituire în creditul aceluiaşi cont. evidența operativă se organizează pe furnizori, tipuri de ambalaje şi termene de restituire.

d_3) Ambalaje de natura mijloacelor circulante, care se clasifică, după natura şi destinația lor, în:

- Ambalaje de natura obiectelor de inventar, de mică valoare sau scurtă durată;
- Ambalaje de transport sau de circulație;
- Materiale de ambalat.

Ca şi ambalajele de natura mijloacelor fixe, cele de natura obiectelor de inventar se folosesc pentru păstrarea mărfurilor sau transportul lor intern. Ele fac parte din patrimoniul întreprinderii, reflectarea lor în contabilitate necesitând intervenția contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar".

La eliberarea din depozit, în folosință se înregistrează în conturile de cheltuieli cu întreaga lor valoare. În situația în care circulă cu marfă sau

goale, nu fac obiectul decontului, furnizorul urmărindu-le în această perioadă prin intermediul contului 351 „Materii şi materiale aflate la terţi”, iar beneficiarul înregistrându-le în contul din afara bilanţului 8033 analitic „Ambalaje de restituit”. “Ambalajele de transport” sunt denumite şi ambalaje de circulaţie, deoarece însoţesc mărfurile în procesul circulaţiei lor. Se utilizează la mai multe circuite ale mărfurilor, la sfârşitul fiecărui circuit recuperându-se în vederea refolosirii lor.

Modalitatea de facturare, respectiv decontare împarte ambalajele de transport în două categorii, şi anume:

a) **Ambalaje de transport facturate distinct** şi care circulă prin restituire către furnizorii care le-au livrat împreună cu marfa, incluzându-se în categoria ambalajelor recuperabile. Ocupă o poziţie distinctă în documentele de livrare (factură) şi de recepţie (NIR).

b) **Ambalaje incluse în preţul mărfii** (a căror valoare nu se decontează distinct furnizorilor) şi care se pot valorifica după golire sau nu.

Remarcă: În etapa actuală, în România se include în preţul mărfurilor atât ambalajele care se vând cumpărătorului împreună cu marfa (exemplu: ambalaje folosite la vânzarea televizoarelor, frigiderelor, maşinilor de spălat), cât şi cele care nu se vând cumpărătorului şi nici nu se pot folosi pentru ambalarea aceloraşi mărfuri (lădiţe pentru unt, marmeladă etc.), dar se pot valorifica după golire.

Pentru organizarea contabilităţii ambalajelor de transport se aplică principiile şi regulile metodei inventarului permanent sau ale metodei inventarului intermitent.

Conturile folosite pentru înregistrarea operaţiilor specifice ambalajelor de transport sunt:

- 381 „Ambalaje”;
- 608 „Cheltuieli privind ambalajele”;
- 708 „Venituri din activităţi diverse”.

Materialele de ambalat se prezintă sub forma materialelor consumabile cu ocazia vânzării mărfurilor către consumatorii lor (de exemplu, hârtia de ambalat, pungi de hârtie sau polietilenă etc.). Existenţa şi mişcarea acestor materiale în gestiunea depozitelor se contabilizează cu ajutorul contului 3023 „Materiale pentru ambalat”. Predarea lor unităţilor cu amănuntul sau de alimentaţie publică se reflectă distinct, în funcţie de destinaţia materialelor de ambalat, se diferenţiază în:

- materiale de ambalat mărfuri (de regulă alimentare), care se vând în greutate brută/neto;

• materiale de ambalat mărfuri (de regulă industriale), care se vând în greutate netă sau cu bucata;

• materiale folosite în scop gospodăresc.

Pentru reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat, mărfuri care se vând în greutate brută/neto se folosesc conturile 371 „Mărfuri" și, eventual, 378 „Diferențe de preț la mărfuri", pentru diferențele de preț apărute (între costul de aprovizionare ale materialelor și prețul la care se vinde materialul cântărit odată cu marfa).

Reflectarea în contabilitate a materialelor de ambalat mărfuri vândute în greutate netă sau cu bucata să a celor folosite în scopuri gospodărești se face cu ajutorul contului 601 „Cheltuieli cu materialele consumabile".

6.5.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile

Ambalajele de transport sunt denumite și ambalaje de circulație, deoarece însoțesc mărfurile pe parcursul circulației lor. Se utilizează la mai multe circuite ale mărfurilor, la sfârșitul fiecărui circuit recuperându-se în vederea refolosirii lor

A. Prețurile ambalajelor de transport recuperabile și implicațiile lor asupra contabilității

Dacă în cazul mărfurilor este necesară o distincție a categoriilor de prețuri pe grupe și feluri de mărfuri în funcție de proveniența lor (din producție internă și din import), în cazul ambalajelor nu se pune această problemă pentru că cele din import se includ întotdeauna în prețul mărfurilor, nefiind necesară restituirea lor.

Ca urmare, categoriile de prețuri pe feluri de ambalaje, se tratează numai pentru ambalajele din producția internă și se deosebesc în funcție de modul de circulație al ambalajelor – cu marfă sau goale – către o altă unitate sau consumatorii industriali.

La intrarea în patrimoniu, ambalajele se evaluează și înregistrează în contabilitate la prețul de cumpărare (cost de achiziție). Acesta se stabilește prin negociere, cu ocazia cumpărării ambalajelor cu sau fără marfă.

La ieșirea din patrimoniu:

a) **Ambalajele cu marfă, către alte întreprinderi**: evaluarea se face prin aplicarea fie a metodei "prețului mediu ponderat" (global sau pe loturi), fie a procedeelor FIFO sau LIFO;

b) **Ambalajele de sticlă vândute către consumatori individuali cu marfă sau goale**: evaluarea se face la preț de vânzare stabilit în funcție de

condițiile pieței și format din prețul mediu de achiziție, plus marja comercială;

c) **Ambalajele goale către furnizorii de la care au provenit**: evaluarea se face la cost mediu de achiziție, concomitent putându-se acorda o bonificație. Bonificația la ambalajele goale reprezintă o reducere de preț acordată de furnizori în vederea acoperirii cheltuielilor cu reparațiile ce se efectuează ambalajelor pentru readucerea lor la parametrii inițiali de calitate. Bonificația se stabilește procentual, tot prin negociere între agenții economici, procentul de bonificație aplicându-se la costul mediu de achiziție al ambalajelor.

d) **Evaluarea ambalajelor cu sau fără marfă** se mai poate face la costuri standard (prestabilite), pe baza costurilor medii ale lor, cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de prețul de achiziție.

B. Documentele folosite pentru reflectarea operațiilor cu ambalaje și evidența operativă a ambalajelor

Operațiile de livrare, respectiv recepție a ambalajelor care însoțesc mărfurile se consemnează pe baza aceloraşi documente primare ca şi mărfurile: Dispoziția de livrare, Factura și Nota de recepție și constatare de diferențe. Documentele centralizatoare întocmite la recepție sunt "Recapitulația mărfurilor și ambalajelor intrate" sau "Centralizatorul recepțiilor", întocmite pe zi și furnizori. "Nota de predare-restituire" se folosește pentru descărcarea gestiunii predătoare, încărcarea gestiunii primitoare și înregistrarea transferului în contabilitate.

Nota de predare-restituire cuprinde:

- Specificația ambalajelor;
- Codul;
- Unitatea de măsură;
- Furnizorul de la care au provenit;
- Cantitatea predată și, respectiv, primită la depozitul de ambalaje;
- Prețul unitar al ambalajelor primite.

Depozitul de ambalaje poate restitui ambalajele goale furnizorului de la care au provenit sau le poate preda unor întreprinderi de recuperare și valorificare a ambalajelor goale. Această operație necesită întocmirea "Dispoziției de livrare" și a "Facturii", iar pe baza lor, a documentului centralizator "Borderoul ambalajelor ieșite în ziua de....." pe furnizori. Întreprinderea primitoare a ambalajelor goale confirmă primirea lor și acceptarea plății pe baza "Adeverinței de primire și plată".

Evidența operativă a ambalajelor se realizează cumulativ, cu ajutorul "Fişei de magazie". Aceasta se întocmeşte pentru fiecare recepție, pe fel de ambalaje, la acelaşi preț unitar şi pentru fiecare furnizor. La întreprinderile cu amănuntul se ține o evidență valorică, separat de mărfuri, în "Raportul de gestiune".

Remarcă: Propunem completarea evidenței operative a ambalajelor cu ajutorul "Fişei de stoc", completată cantitativ. Aceasta permite furnizorului cunoaşterea în orice moment:

a) a valorii stocului global de ambalaje recuperabile;
b) a mişcării ambalajelor între furnizori şi client.

Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile necesită folosirea următoarelor conturi:

- 381 „Ambalaje";
- 388 „Diferențe de preț la ambalaje";
- 608 „Cheltuieli privind ambalajele"
- 708 „Venituri din activități diverse"

Cu ajutorul contului 381 „Ambalaje" se ține evidența existenței şi mişcării ambalajelor goale şi a celor cu marfă neincluse în prețul mărfurilor. Contul „Ambalaje" este un cont de stocuri, de activ. Se debitează cu intrările de ambalaje în gestiunea unității, la preț de înregistrare, prin:

- achiziționarea cu plată de la furnizor;
- aducerea de la terți în urma recondiționării;
- aducerea ca aport, în natură, la capital;
- constatare de plusuri la inventar.

Se creditează cu ieşirile de ambalaje din gestiune, prin:

- vânzare cu marfă sau goale;
- casare;
- trimitere la terți pentru recondiționare;
- constatare de lipsuri la inventar etc.

Soldul contului reprezintă valoarea ambalajelor existente în gestiunea unității la preț de înregistrare, la finele perioadei.

Contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele" reflectă „Costul de achiziție al ambalajelor vândute", cheltuielile ocazionate de casarea ambalajelor, repararea lor, lipsurile la inventar, sau bonificațiile cedate la vânzarea ambalajelor goale. Cont de activ, **se debitează** cu colectarea acestor cheltuieli şi **se creditează** cu transportarea lor, la sfârşitul lunii, asupra contului de profit şi pierdere.

Celelalte conturi cu conținut și funcții similare cu conturile prezentate la capitolul privind metodele de contabilitate a stocurilor și operațiilor cu mărfuri.

Ambalajele recuperabile pot circula fie prin vânzare-cumpărare, fie prin consemnare la clienți.

Exemplu:

Contabilitatea ambalajelor recuperabile prin vânzare-cumpărare

a) În contabilitatea vânzătorului (de exemplu, "en-gros"):

1. *5 octombrie ex. "N":* Aprovizionarea cu mărfuri și ambalaje, pe baza unei facturi care cuprinde:

Saci cânepă de 50 de Kg.: 40 buc. x 5 lei/buc. = 200 lei

200	381 „Ambalaje"	=	401 „Furnizori"	200

2. *10 octombrie ex. "N":* Vânzarea unui lot de marfă însoțit de 20 bucăți saci cânepă unei întreprinderi "en detail":

40 buc. x 5 lei/buc. = 100 lei

100	411 „Clienți"	=	708 „Venituri din activități diverse"	100

Concomitent, se înregistrează descărcarea gestiunii pentru ambalajele livrate:

100	608 „Cheltuieli privind ambalajele"	=	708 „Venituri din activități diverse"	100

3. *15 noiembrie ex. "N":* Aprovizionarea cu un lot de marfă și ambalaje, factura cuprinzând:

Saci cânepă de 50 Kg.: 100 buc. x 60.000 lei/buc. = 6.000.000 lei

600	381 „Ambalaje"	=	401 „Furnizori"	600

4. *2 decembrie ex. "N":* Vânzarea de marfă însoțită de 100 buc. ambalaje, pentru calculul prețului de vânzare aplicându-se procedeul epuizării succesive a lotului de ambalaje "prima intrare – prima ieșire":

20 buc. x 5 lei/buc. = 100 lei
80 buc. x 6 lei/buc. = 480 lei
580 lei (5,80 lei/buc.)

580	411 „Clienți”	=	708 „Venituri din activități diverse”	580

5. Descărcarea gestiunii pentru ambalajele vândute:

580	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	=	381 „Ambalaje”	580

Transferul cheltuielilor asupra contului “Profit și pierdere”:

680	121 „Profit și pierdere”	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	680

(580 + 100)

Rezultă că, din circulația ambalajelor cu marfă, întreprinderea nu obține nici profit, nici pierdere.

6. *10 decembrie ex. “N”:*

După dezambalarea mărfii, întreprinderea comercială cu amănuntul restituie întreprinderii “en gros” întreaga cantitate de ambalaje, cedând o bonificație de 10%, conform facturii, care cuprinde:

20 buc. x 5 lei/buc.	= 100 lei
100 buc. x 5,80 lei/buc.	= 580 lei
Total	= 680 lei
Bonificație 10%	= 68 lei
Total general	= 612 lei

680	381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	612
			758 „Alte venituri din exploatare”	68

7. Restituirea (livrarea) ambalajelor goale către întreprinderea producătoare la prețul lor de cumpărare:

680	411 „Clienți”	=	708 „Venituri din activități diverse”	680

8. Descărcarea gestiunii pentru ambalajele restituite (livrate) goale:

680	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	=	381 „Ambalaje”	680

9. Transferul cheltuielilor asupra contului de profit şi pierdere:

680	121 „Profit şi pierdere”	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	680

10. Transferul venitului asupra contului de profit şi pierdere:

680	708 „Venituri din activităţi diverse”	=	121 „Profit şi pierdere”	748
68	758 „Alte venituri din exploatare”			

Din operaţiile cu ambalaje goale rezultă un profit egal cu bonificaţia de 68 lei. Dacă ambalajele necesită reparaţii, profitul se diminuează cu costul reparaţiilor.

b) În contabilitatea cumpărătorului (de exemplu, o întreprindere comercială “en detail”):

1. 10 octombrie ex. “N”: Aprovizionarea cu ambalaje (care însoţesc mărfurile):

Saci cânepă de 50 Kg.: 20 buc. x 5 lei/buc. = 100 lei

100	381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	100

2. 2 decembrie ex. “N”:

Saci cânepă de 50 Kg.: 100 buc. x 5,80 lei/buc. = 580 lei

558	381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	558

3. 10 decembrie ex. “N”: Restituirea ambalajelor goale:

20 buc. x 5 lei/buc.	= 100 lei
100 buc. x 5,80 lei/buc.	= 580 lei
Total	= 680 lei
Bonificaţie cedată 10%	= 68 lei
Total general	= 612 lei

612	411 „Clienţi”	=	708 „Venituri din activităţi diverse”	612

9. Transferul cheltuielilor asupra contului de profit şi pierdere:

680	121 „Profit şi pierdere”	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	680

10. Transferul venitului asupra contului de profit şi pierdere:

680	708 „Venituri din activităţi diverse”	=	121 „Profit şi pierdere”	748
68	758 „Alte venituri din exploatare”			

Din operaţiile cu ambalaje goale rezultă un profit egal cu bonificaţia de 68 lei. Dacă ambalajele necesită reparaţii, profitul se diminuează cu costul reparaţiilor.

b) În contabilitatea cumpărătorului (de exemplu, o întreprindere comercială “en detail”):

1. 10 octombrie ex. “N”: Aprovizionarea cu ambalaje (care însoţesc mărfurile):

Saci cânepă de 50 Kg.: 20 buc. x 5 lei/buc. = 100 lei

100	381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	100

2. 2 decembrie ex. “N”:

Saci cânepă de 50 Kg.: 100 buc. x 5,80 lei/buc. = 580 lei

558	381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	558

3. 10 decembrie ex. “N”: Restituirea ambalajelor goale:

20 buc. x 5 lei/buc.	= 100 lei
100 buc. x 5,80 lei/buc.	= 580 lei
Total	= 680 lei
Bonificaţie cedată 10%	= 68 lei
Total general	= 612 lei

612	411 „Clienţi”	=	708 „Venituri din activităţi diverse”	612

4. Descărcarea gestiunii pentru ambalajele restituite:

680	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	=	381 „Ambalaje”	680	

5. Virarea cheltuielilor, la sfârșitul lunii, în contul „Profit și pierdere”:

680	121 „Profit și pierdere”	=	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	680	

6. Virarea venitului în contul 121 „Profit și pierdere”:

612	708 „Venituri din activități diverse”	=	121 „Profit și pierdere”	612	

Întreprinderea a înregistrat o pierdere de 68 lei, egală cu bonificația acordată.

6.5.3. Contabilitatea ambalajelor care circulă în sistem de restituire

Acest sistem de circulație presupune menținerea ambalajelor în gestiunea unității care facturează mărfurile și consemnează ambalajele, precum și evidențierea la unitatea beneficiară ca elemente în afara bilanțului, utilizând contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie“.

Consemnarea presupune evidențierea ambalajelor dintre furnizori și clienți cu ajutorul conturilor 419 „Clienți - creditori”, cont de Pasiv, folosit în contabilitatea furnizorilor, prin care se reflectă angajamentele generate de procesul de consemnare și contul 409 „Furnizori – debitori ”, cont de Activ utilizat în contabilitatea clientului, pentru evidențierea creanțelor față de furnizori, generate de consemnare. Consemnarea ambalajelor se efectuează la un preț de consemnare care poate fi mai mare decât valoarea ambalajelor (motivul este impus de restituirea ambalajelor). Ambalajele consemnate de furnizori, se restituie acestora la prețul de consemnare, sau la un preț ulterior, în funcție de starea ambalajelor restituite. În cazul restituirii la un preț inferior celui de consemnare, diferența reprezintă pentru client o cheltuială, iar pentru furnizor un venit. Dacă ambalajele nu se restituie de client, ele sunt înscrise în contabilitate potrivit destinației ce li se dă. Astfel, în contabilitatea furnizorului, nerestituirea de ambalaje consemnate echivalează cu o vânzare a lor. În contabilitatea clientului, imposibilitatea

restituirii ca urmare a distrugerii sau pierderii echivalează cu o cumpărare de ambalaje, iar eventuala folosire a lor este considerată consum.

Principalele operații cu ambalaje consemnate se reflectă în contabilitate potrivit exemplului următor:

1. Se livrează mărfuri și ambalaje conform facturii, astfel:

Mărfuri la preț de vânzare	= 500 lei
TVA (19%)	= 95 lei
Total	= 595 lei
Ambalaje (se consemnează a se restitui)	= 50 lei
Total factură	= 645 lei

645	411 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzări de mărfuri”	500
			4427 „TVA colectată”	95
			419 „Clienți – creditori”	50

2. Se încasează contravaloarea mărfurilor și TVA:

595	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	411 „Clienți”	595

3. Clientul restituie ambalajele în valoare de 30 lei, reține în stoc ambalaje de 15 lei, iar diferența de 5 lei reprezintă ambalaje deteriorate la client. Ambalajele nerestituite se consideră vânzare și, prin urmare, se întocmește o factură suplimentară cuprinzând:

Ambalaje	= 20 lei
TVA (19%)	= 3,80 lei
Total factură	= 23,80 lei

50	409 „Furnizori – debitori”	=	411 „Clienți”	30
			708 „Venituri din activități diverse”	20
3,80	411 „Clienți”	=	4427 „TVA colectată”	3,80

Concomitent, se înregistrează și descărcarea gestiunii pentru ambalajele nerestituite de client și considerate vândute acestuia:

20	608 „Cheltuieli privind ambalajele”	=	381 „Ambalaje”	20

4. Se încasează contravaloarea facturii suplimentare:

23,80	5121 „Conturi la bănci în lei”	=	411 „Clienți”	23,80

În contabilitatea clientului, operațiile de mai sus se înregistrează astfel:

1. Factura furnizorului:

500	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	645
95	4426 „TVA deductibilă”			
50	409 „Furnizori – debitori”			

2. Achitarea facturii:

595	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	595

3. Ambalaje reținute în valoare de 30 lei și factura suplimentară pentru ambalaje reținute (15 lei) și determinate (5 lei):

30	401 „Furnizori”	=	409 „Furnizori – debitori”	50
15	381 „Ambalaje”			
5	608 „Cheltuieli privind ambalajele”			
3,80	4426 „TVA deductibilă”	=	401 „Furnizori”	3,80

4. Achitarea valorii facturii suplimentare:

23,80	401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	23,80

6.5.4. Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri

Materialele de ambalat servesc pentru împachetarea mărfurilor în momentul vânzării către consumatori și de aceea mai sunt denumite și ambalaje de desfacere. Din categoria materialelor de ambalat fac parte: hârtia, pungile de hârtie sau de material plastic, celofanul etc. Acestea se pot folosi și în scopuri gospodărești.

Dacă se are în vedere destinația și natura mărfurilor împachetate, materialele de ambalat se pot folosi la vânzarea mărfurilor cu bucata sau în greutate netă, precum și la vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto. În cazul materialelor de ambalat mărfuri care se vând în greutate bruto/neto, cumpărătorii achitând contravaloarea mărfii și materialul de ambalat la prețul mărfii.

Aprovizionarea depozitelor cu materiale de ambalat se efectuează la cost de aprovizionare. La eliberarea din depozit, evaluarea lor se face la cost mediu de aprovizionare ponderat global, conform procedeului costului mediu ponderat global, pe loturi, FIFO sau LIFO.

Transferul materialelor de ambalat către gestiunile de mărfuri (magazine, bufete, cofetării etc.) se face pe destinații ale consumului sau global. Acest transfer, pentru materialele de ambalat mărfuri, care se vând în greutate bruto/neto, reprezintă un proces de transformare a naturii acestor valori ele devenind din materiale mărfuri (deoarece se cântăresc și se vând împreună la prețul de vânzare al mărfii).

Cu ocazia inventarierii se stabileşte cantitatea de materiale de ambalat care s-a vândut, pe baza relației:

Stoc inițial + Intrări = Stoc final

Cantitatea astfel determinată se poate diminua cu un procent de 3,5%, materiale considerate că s-au folosit pentru nevoi gospodărești.

Contabilitatea materialelor de ambalat se organizează în funcție de locul de gestionare și destinație.

Materialele de ambalat aflate în depozitul de materiale al întreprinderii se evidențiază cu ajutorul contului 3023 „Materiale pentru ambalat", cont de stocuri, se debitează cu materialele intrate în depozit la cost de aprovizionare și de creditează cu materialele ieșite la cost mediu de aprovizionare al stocului de materiale.

Materialele de ambalat eliberate din depozit, către magazinul de desfacere, cu această destinație, sunt considerate mărfuri și sunt evidențiate ca atare cu ajutorul contului 371 „Mărfuri".

Prețul hârtiei pentru ambalat este diferit de prețul mărfurilor la a căror ambalare se utilizează și, ca urmare, se impune determinarea diferenței dintre prețul de înregistrare al hârtiei și prețul mediu al mărfurilor vândute (acesta fiind practic prețul de ieșire al hârtiei pentru ambalat) și înregistrarea acesteia în contabilitate ca o diferență de preț la mărfuri, în contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri". Acest lucru este necesar atunci când evidența mărfurilor se ține la prețul de vânzare cu amănuntul.

Având în vedere faptul că, în cadrul unei unități de desfacere (magazin), materialele de ambalat pot fi folosite şi pentru nevoi gospodăreşti, este necesar ca la sfârşitul perioadei de gestiune (lună) să se stabilească cantitatea de materiale aferente consumului propriu şi cea aferentă vânzărilor de mărfuri.

Studiu de caz privind reflectarea în contabilitate a operațiilor de aprovizionare şi consum de materiale de ambalat folosite pentru vânzarea mărfurilor în greutate bruto/neto în condițiile evaluării mărfurilor la preț de vânzare.

Se consideră că un magazin de mezeluri – brânzeturi aparținând unei întreprinderi "en detail" are în stoc:

Salam:	2.500 Kg. x 5,20 lei/Kg.	= 13.000 lei
Brânză:	3.000 Kg. x 2,50 lei/Kg.	= 7.500 lei
Caşcaval:	1.000 Kg. x 3,75 lei/Kg.	= 3.750 lei
Total		= 24.250 lei
Diferențele de preț aferente stocului de marfă		= 5.250 lei

Evaluarea stocului de hârtie se face la prețul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă, care presupunem că este de 3,73 lei/Kg.

100 Kg. x 3,73 lei/Kg.	= 3.730 lei
Ca 100 Kg. x 2,50 lei/Kg.	= 250 lei
Diferențe de preț	= 123 lei

Eliberarea hârtiei spre consum magazinului necesită evaluarea ei la cost de aprovizionare şi la preț de vânzare al mărfurilor, respectiv înregistrarea diferenței de preț:

100 Kg. x 2,30 lei/Kg. = 230 lei
50 Kg. x 2,56 lei/Kg. = 128 lei
Total = 358 lei : 150 Kg. = 2,38 lei/Kg.

Valoarea la preț de vânzare:
150 Kg. x 3,73 lei/Kg. = 559,50 lei
Diferențe de preț = 201,50 lei

559,50	371 „Mărfuri/hârtie"	=	3023 „Materiale pentru ambalat"	358
			378 „Diferențe de preț la mărfuri"	201,50

Aprovizionarea magazinului cu:

Brânză: 1.000 Kg. x 1,95 lei/Kg.	=	1.950 lei
Caşcaval: 1.000 Kg. x 2,97 lei/Kg.	=	2.970 lei
Total	=	4.920 lei
TVA (19%)	=	934,80 lei
Total factură	=	5.854,80 lei

Se calculează preţul de vânzare al mărfurilor intrate şi marja brută aferentă acestora:

Brânză Ca	= 1,95 lei
Mb 25%	= 0,48 lei
PV	= 2,43 lei

Valoarea la PoPv = 1.000 Kg. x 2,43 lei/Kg. = 2437,50 lei

Caşcaval Ca	= 2,97 lei
Mb 25%	= 0,74 lei
Pv	= 3,71 lei

Valoarea la Pv = 1.000 Kg. x 3,71 lei/Kg. = 3712,50 lei

Total	= 6150 lei

Marja brută: Valoarea la Pv = 6150 lei

Valoare la Ca	= 4920 lei
Marjă	= 1230 lei

2.437,50	371/brânză	=	401 „Furnizori”	5.854,80
3.712,50	371/caşcaval		378 „Diferenţe de	1.230
234,80	4426 „TVA deductibilă”		preţ la mărfuri”	

Se vând: 2.580,5 Kg. salam, 15.231 Kg. brânză şi 1534,3 Kg. caşcaval la următoarele preţuri de vânzare:

Salam: 2.580,5 Kg. x 5,20 lei/Kg.	=	13.418,60 lei
Brânză: 1.523 Kg. x 2,50 lei/Kg.	=	3.807,50 lei
Caşcaval: 1.023 Kg. x 3,75 lei/Kg.	=	3.836,25 lei
511,3 Kg. x 3,71 lei/Kg.	=	1.898,20 lei
Total	=	22.960,55 lei

Consumul normat de hârtie la desfacerea efectivă este de

$$\frac{22960,55 \times 0,300}{5} = 1.378 \text{ kg}$$

Înregistrarea vânzării:

Pv	= 22.960,55 lei
TVA (19%)	= 4.362,50 lei
Total	= 27.323,05 lei

27.323,05	5311 „Casa în lei”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	22.960,55
			4427 „TVA colectată”	4.362,50

La închiderea exercițiului, înainte de descărcarea gestiunii pentru mărfurile (și, respectiv, materialele de ambalat) vândute este necesară înregistrarea diferenței dintre prețul mediu de vânzare al mărfurilor din perioada precedentă și prețul de vânzare din perioada curentă pentru materialele eliberate din depozitul magazinului.

CAPITOLUL VII

REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A ACTIVITĂȚII DE TURISM

7.1. Activitatea de turism: caracterizare, clasificare, documente specifice

Turismul, formă a comerțului invizibil, are ca obiect organizarea şi desfăşurarea unor călătorii în afara localității de reşedință pentru satisfacerea intereselor legate de utilizarea timpului liber al populației. Acțiunile turistice se pot grupa în funcție de scopul lor în: călătorii de agrement, de odihnă şi recreere, de tratament şi cură balneo-climaterică, sportive etc.

În afara actului propriu-zis de deplasare a turiştilor în timpul lor liber, turismul mai cuprinde industria care contribuie la satisfacerea serviciilor turistice: activitatea întreprinderilor hoteliere şi de alimentație publică, activitatea de transport a turiştilor etc.

După locul de proveniență a turiştilor, turismul poate fi intern sau internațional.

Turismul intern se practică de cetățeni în limita granițelor țării de reşedință.

Turismul internațional se practică în afara granițelor țării de reşedință.

După sensul circulației turistice, turismul internațional poate fi:

- **turism de primire sau exportul turistic**, care se referă la sosirile de turişti străini într-o țară (în vederea consumului de mărfuri sau servicii);
- **turism de trimitere sau importul turistic**, care se referă la plecările de turişti într-o altă țară (unde li se pun la dispoziție mărfuri sau li se prestează servicii).

După modul de angajare a prestațiilor turistice, turismul poate fi:

- organizat;
- neorganizat;
- semiorganizat.

Turismul organizat se caracterizează prin prestații turistice programate pe bază de contract. Cel neorganizat cuprinde prestații angajate în prealabil, dar nu pe baze contractuale. Turismul semiorganizat cuprinde elemente îmbinate ale celor două forme. Angajarea prestațiilor determină modul de decontare al serviciilor.

În turismul organizat, decontarea se face între unitățile contractante, în timp ce în cel neorganizat are loc încasarea anticipată a serviciilor de la turiști. În cazul unor servicii neprestate, li se va restitui acestora contravaloarea lor.

În turismul intern, decontarea se face în lei, în timp ce în cel internațional aceasta se face în valută sau în lei şi valută.

Turismul prezintă o serie de trăsături specifice care influențează modul de organizare a contabilității:

a) Diversitatea serviciilor ce asigură turismului pe parcursul călătoriei sale (cazare, masă, transport, vizite etc.) determină complexitatea activității turistice.

Totalitatea serviciilor prestate turistului alcătuieşte parcursul turistic. Prestațiile turistice se pot clasifica la rândul lor, după modalitatea de realizare, în tipuri de prestații: desfacerea mărfurilor prin unitățile de alimentație publică, pensiuni etc.

Pentru a determina eficiența activității desfăşurate global şi parțial, se impune evidențierea cheltuielilor şi veniturilor pe: activități – tipuri şi feluri de activități turistice, tipuri şi feluri de prestații turistice etc.

b) Fiecare acțiune turistică se încredințează unui agent de turism care primeşte mandat pentru efectuarea cheltuielilor necesitate de realizarea ei.

Acțiunile turistice se pot individualiza după anumite criterii (apartenența națională a turiştilor, modul de angajare a acțiunii etc.) pe tipuri de acțiune: interne, externe, contractuale, ocazionale etc.

Folosind diverse valori (bani, bilete de călătorie etc.), agentul de turism devine debitor până în momentul justificării valorilor primite.

Ca urmare, înregistrarea cheltuielilor în contabilitate are loc după închiderea acțiunilor turistice, deoarece agentul reține documentele de cheltuieli asupra sa pe parcursul călătoriei. Numărul mare de acțiuni turistice determină urmărirea cheltuielilor fiecărei acțiuni cu ajutorul evidenței tehnice operative. Contabilitatea de gestiune internă se organizează numai pe tipuri de acțiuni şi pe activități turistice.

c) Acțiunile turistice au o durată relativ scurtă. Consecința este posibilitatea stabilirii cu uşurință a eficienței economice a fiecărei acțiuni, cheltuielile şi veniturile fiind aferente aceleiaşi perioade de gestiune.

d) Prestațiile turistice se încasează, de regulă, anticipat, în vederea utilizării integrale a capacităților bazei tehnico-materiale. De aceea se utilizează instrumente de plată cu caracter internațional, care garantează încasarea serviciilor prestate: cărți de credit, efecte de comerț etc.

Deoarece valoarea efectivă a prestațiilor diferă de cea încasată anticipat, sau din diverse motive acțiunea turistică se poate anula, reflectarea încasărilor ca venituri se face după închiderea acțiunii turistice. În acest context, încasarea coincide cu evidențierea veniturilor în contul 472 „Venituri în avans".

Astfel, decontarea în turismul organizat se face între unitățile contractante prin intermediul băncilor; în turismul neorganizat are loc încasarea anticipată de la turişti, urmând să se regularizeze sumele încasate sau să se restituie în cazul serviciilor neprestate.

În turismul organizat, cheltuielile şi veniturile se evidențiază numai de unitatea contractantă, chiar dacă la realizarea lui participă şi unități prestatoare. În turismul neorganizat, cheltuielile şi veniturile se reflectă în contabilitatea unității care organizează şi încasează serviciile turistice.

Cheltuielile efectuate de unitățile prestatoare nu se evidențiază în calitate de cheltuieli ale activității turistice, ci de cheltuieli ale activității de prestații turistice, urmând să se recupereze de la unitatea solicitantă. Veniturile se constituie, de asemenea, din activitățile de prestări turistice.

Participarea mai multor unități de turism la realizarea unei acțiuni turistice face ca una dintre ele să îndeplinească rolul de unitate organizatoare, iar celelalte de unități prestatoare. Acest lucru determină evidențierea veniturilor şi cheltuielilor activității de turism numai în contabilitatea unității organizatoare şi recuperarea prețului serviciilor turistice de către unitățile prestatoare de la unitatea organizatoare (de regulă, agenții turistice). Unitățile prestatoare primesc pentru unele prestații un comision din care îşi acoperă cheltuielile proprii şi îşi asigură profitul.

Principalele documente utilizate în turismul intern sunt: biletele de tratament şi odihnă, Borderoul de încasări – restituiri, Situația trimiterilor la tratament şi odihnă, Programul excursiilor, Analiza de preț, Dosarul acțiunii turistice, Factura, Dispoziția de plată sau încasare.

În turismul internațional, apar în plus graficele privind excursiile externe, paşapoartele turistice, Decontul excursiei.

Biletele de tratament şi odihnă înscriu suma încasată de la client, obținută prin însumarea serviciilor oferite (masă, cazare, tratament etc.) cu comisionul unității (care se determină prin aplicarea unei cote procentuale la valoarea serviciilor oferite). În situațiile în care, din motive întemeiate clienții emit **cereri de restituire**, unitățile de turism le restituie sumele încasate diminuate cu comisionul şi, eventual, serviciile care nu se pot

decomenda (cazarea, regia de masă etc.). Dacă renunțarea la bilet apare din cauze de forță majoră, unitățile de turism restituie sumele încasate integral.

Pregătirea acțiunilor turistice constând în excursii necesită elaborarea programului excursiilor, stabilirea prețului, valorificarea excursiilor, lansarea comenzilor către prestatorii de servicii, întocmirea dosarului turistic şi desemnarea ghidului însoțitor al grupului de turişti.

Programul excursiei se elaborează de către agentul de turism pe baza planului acțiunilor turistice şi cuprinde: perioada excursiei, itinerariul, prețul excursiei etc.

Prețui excursiei se stabileşte de către agentul de turism al unității organizatoare şi cuprinde cheltuielile ocazionate de acțiunea respectivă şi profitul brut cuvenit unității de turism.

Cheltuielile ocazionate de acțiunea turistică se referă la cheltuieli de cazare, masă, personal însoțitor, transport, asigurare etc. Ele se determină pe baza tarifelor practicate pentru serviciile turistice. Odată stabilit, prețul excursiei se inserează în documentul intitulat Analiza de preț pe structura mai sus menționată.

Urmează valorificarea excursiei, care presupune încasarea anticipată de către agentul de turism a prețului excursiei (aceasta se face pentru grupuri de turişti prin delegați ai lor sau individual, la ghişeele oficiilor, agențiilor, filialelor sau punctelor turistice).

Agentul de turism eliberează turiştilor Biletul colectiv sau individual de excursie şi întocmeşte Lista turiştilor la acțiunea respectivă. Dacă turiştii renunță la excursie, agentul de turism le restituie sumele încasate, diminuate cu profitul brut cuprins în prețul excursiei şi valoarea serviciilor plătite prestatorilor de servicii şi care nu se mai pot decomanda. Restituirile se fac pe verso-ul biletului de excursie, care se reține de către agent.

Pe baza biletelor de excursie, se întocmeşte Borderoul de încasări – restituiri (pe fiecare excursie). Borderourile întocmite se centralizează în Recapitulația de încasări – restituiri excursii interne. Pe baza acesteia se depune numerarul la casierie şi se primeşte chitanța.

După valorificarea excursiilor, agentul de turism al societății organizatoare lansează comenzi către prestatorii de servicii (menționând felul serviciilor, numărul de turişti, valoarea unitară şi totală, modul de decontare). Apoi, se întocmeşte dosarul acțiunii şi se desemnează ghidul însoțitor căruia i se predă. El conține: delegația de însoțire a grupului, programul turistic, comenzile şi confirmările din partea prestatorului de servicii, decontul de cheltuieli. Urmează efectuarea excursiilor, sarcina conducerii şi gestiunii având-o ghidul însoțitor. El preia dosarul acțiunii, carnete CEC şi un avans spre decontare, asigurând pe parcursul acțiunii asistența de specialitate şi urmărirea încadrării cheltuielilor în cele antecalculate. Efectuează decontarea cu prestatorii de servicii şi preia

documentele justificatoare de la aceştia (facturi, note de plată, chitanțe etc.). La terminarea acțiunii turistice are obligația să restituie turiştilor valoarea serviciilor neprestate.

În final, se efectuează decontarea acțiunilor, în care scop ghidul însoțitor completează Dosarul acțiunii şi îl predă agentului de turism.

Agentul de turism verifică Decontul de cheltuieli şi stabileşte diferențele dintre cheltuielile efective şi cele antecalculate, regularizându-le astfel:

- depăşirile datorate unor cauze obiective se suportă de unitatea de turism organizatoare;
- depăşirile datorate unor cauze subiective se suportă de către persoana care a comandat sau a decontat servicii de o valoare mai mare;
- economiile reprezentând servicii neprestate se restituie turiştilor;
- economiile realizate la servicii prestate majorează profitul unității organizatoare.

Deconturile acțiunilor se centralizează în Jurnalul de turism, care serveşte înregistrărilor în contabilitate.

Procesul de realizare a excursiilor externe cuprinde: contractarea acțiunilor, derularea contractelor, decontarea cu firmele externe şi cu unitățile de turism valorificatoare.

Pe baza contractelor se elaborează pentru fiecare țară şi itinerarii grafice privind excursiile externe, care se transmit spre confirmare firmelor externe.

În Analiza de preț se cuprind:

- cheltuieli interne de asigurare, transport, publicitate etc.;
- cheltuieli necomerciale: banii de buzunar, bilete de spectacol etc.;
- cheltuieli comerciale: masă, cazare, transport etc.

Înscrierea la excursii în cadrul etapei de valorificare presupune achitarea unui avans din prețul excursiei şi al taxelor prevăzute de legislație (taxă de paşaport, de viză etc.). Restul se achită înaintea plecării în excursie, când se eliberează Biletul de excursie externă. În rest, derularea excursiei şi decontarea prețului ei impune completarea aceloraşi documente ca în cazul excursiilor interne.

7.2. Contabilitatea activităților de cazare şi a altor prestări de servicii pentru populație

Formă a prestărilor de servicii, activitatea de cazare are un caracter nematerial. Ca urmare, reflectarea ei în contabilitate se reduce la înregistrarea pe de-o parte a cheltuielilor de cazare, iar pe de alta, a veniturilor aferente, diferența dintre ele reprezentând rezultatul acestei activități.

Dotarea materială a unității și calitatea diferită a serviciilor determină niveluri diferențiate ale cheltuielilor. Ca urmare, se impune stabilirea unor venituri diferențiate pe categorii de unități productive. Această diferențiere face necesară clasificarea unităților operative de cazare după importanța lor și după condițiile materiale și gradul de confort oferit, astfel:

a) După importanța lor, unitățile de cazare pot fi:

• unități principale: hoteluri, hanuri turistice, moteluri, cabane turistice etc.;

• unități complementare: popasuri turistice, sate de vacanță, camere la cetățeni etc.

b) După condițiile materiale și gradul de confort, unitățile de cazare pot fi catalogate de la una la cinci stele. Acest din urmă criteriu determină sistemul de tarife pentru cazare.

Tarifele de cazare exprimă valoarea serviciilor corespunzătoare și au drept scop acoperirea cheltuielilor și asigurarea realizării profitului întreprinderii. Tariful de cazare poate fi diferențiat și în funcție de perioada de cazare (sezon), care influențează raportul cerere-ofertă a spațiilor de cazare.

Concomitent cu cazarea, întreprinderea mai poate pune la dispoziția turiștilor sau altor persoane:

• servicii de tratament;

• servicii de frizerie, coafură, închirieri de obiecte, curățătorie sau spălătorie chimică;

• servicii de agrement;

• servicii de poștă (convorbiri telefonice, telex, telegraf etc.);

• schimb valutar.

Activitatea de cazare presupune:

• operații de rezervare și închiriere a spațiilor de cazare;

• operații de urmărire și încasare a tarifelor pentru serviciile prestate.

Rezervarea spațiilor de cazare se face pe baza comenzilor verbale ale pasagerilor sau a comenzii de rezervare întocmită de agențiile de turism. Acestea cuprind denumirea și adresa unității solicitante, numărul pasagerilor și numele lor sau numele delegatului turiștilor, numărul locurilor și durata cazării. Comenzile se înscriu în Registrul de evidență a comenzilor.

La cazare, recepționerul completează datele de identitate ale pasagerilor în Cartea de Imobil, se întocmește "Diagrama grupului", în vederea repartizării locurilor de cazare. Aceasta cuprinde tarifele, numărul de zile, suma de încasat, date ce se înscriu ulterior în "Situația prestărilor și decontărilor".

Pentru toate celelalte servicii oferite pasagerilor, secțiile prestatoare transmit recepției Bonuri de servicii, ale căror state se înscriu în "Situația prestațiilor și decontărilor". Pe baza situației întocmite, recepția emite "Nota de plată", care servește decontării în numerar sau pe baza filelor din carnete CEC cu limită de sumă. Pentru decontarea prin virament este necesară întocmirea facturii, un exemplar al acesteia fiind remis conducătorului de grup. Notele de plată se centralizează la sfârșitul zilei în "Borderoul notelor de plată".

Evidența operativă se centralizează cu ajutorul:

a) Diagramei locurilor libere și ocupate, care urmărește situația spațiilor de cazare;

b) Situația prestărilor și decontărilor, care reflectă în orice moment sumele datorate de către pasageri și încasarea lor pe feluri de servicii;

c) Raportul de gestiune care stabilește zilnic situația realizărilor și a încasărilor distinct pe servicii prestate și modalități de încasare.

În cazul cazării în stațiuni balneo-climaterice, se mai întocmesc unele documente specifice, ca:

- "Evidența sosirilor și plecărilor", completată pe baza Biletelor de odihnă și tratament;
- "Situația realizărilor și decontării prestărilor pe beneficiari și perioade" etc.

Activitatea de cazare impune și întocmirea unor documente care să consemneze cheltuielile aferente, ca de exemplu: Bunuri de consum materiale, State de salarii, Situații de calcul a amortizării etc.

Înregistrarea curentă a operațiilor privind activitatea de cazare se poate face conform exemplului ce urmează:

1. Din rapoartele de gestiune ale unui hotel, rezultă sume datorate de pasageri pentru cazare de 80.000 lei, TVA = 19% (adică 15.200 lei).

95.200	411 „Clienți" (interni)	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate"	80.000
			4427 „TVA colectată"	15.200

2. Sumele încasate ulterior în numerar, conform monetarului sunt de 60.000 lei, iar cele prin virament 35.200 lei

60.000	5311 „Casa în lei”	=	411 „Clienți” (interni)	95.200
35200	5121 „Conturi la bănci în lei”			

3. Colectarea în cursul lunii a cheltuielilor determinate de activitatea de cazare:

- salariile datorate personalului = 50.000 lei
- contribuția la asigurările sociale = 12.250 lei
- contribuția la fondul de șomaj = 1.750 lei
- amortizarea mijloacelor fixe = 3.000 lei
- obiecte de inventar date în folosință = 1.000 lei
- consum de materiale = 800 lei
- costul serviciilor executate de terți = 1.000 lei
- TVA (19%) = 190 lei

3.1 Înregistrarea salariilor datorate personalului:

50.000	641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal – salarii datorate”	50.000

3.2 Înregistrarea C.A.S.:

12.250	6451 „Contribuția unității la sigurările sociale”	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”	12.250

3.3 Înregistrarea contribuției la fondul de șomaj:

1.750	6452 „Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”	=	4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”	1.750

3.4 Înregistrarea amortizării mijloacelor fixe:

3.000	681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	3.000

3.5 Înregistrarea uzurii obiectelor de inventar:

1.000	603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”	=	303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	1.000

3.6 Înregistrarea consumului de materiale:

800	602 „Cheltuieli cu materiale consumabile”	=	302 „Materiale consumabile”	800

3.7 Înregistrarea serviciilor prestate de terți:

1.000	61 „Cheltuieli cu mărfurile şi serviciile executate de terţi”	=	401 „Furnizori”	1.190
190	4426 „TVA deductibilă”			

4. Transferul la sfârşitul lunii a cheltuielilor colectate:

69.800	121 „Profit şi pierdere”	=	641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	50.000
			6451 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale”	12.250
			6452 „Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj”	1.750
			681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele”	3.000
			603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”	1.000
			602 „Cheltuieli cu materiale consumabile”	800
			61 „Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi”	1.000

5. Transferul la sfârşitul lunii a veniturilor din cazare:

80.000	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	=	121 „Profit şi pierdere”	80.000

Soldul creditor al contului 121 “Profit şi pierdere” de 10.200 lei exprimă profitul întreprinderii din activitatea de exploatare.

5. Transferul la sfârşitul lunii a veniturilor din cazare:

80.000	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”	=	121 „Profit şi pierdere”	80.000

Soldul creditor al contului 121 “Profit şi pierdere” de 10.200 lei exprimă profitul întreprinderii din activitatea de exploatare.

CAPITOLUL VIII

BALANȚA DE VERIFICARE

8.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile balanței de verificare

8.1.1. Noțiunea și conținutul balanței de verificare

Balanța de verificare este un procedeu specific metodei contabilității care asigură respectarea în contabilitate a echilibrului permanent impus de dubla înregistrare a operațiilor economice în conturi, legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice, legătura dintre conturile sintetice și bilanț, precum și centralizarea datelor contabilității curente.

Balanța de verificare se prezintă sub forma unei situații tabelare, în care se înscriu datele valorice preluate din conturi.

Balanța de verificare conține toate conturile folosite de unitatea patrimonială, fiecare cont fiind înscris cu soldul inițial, rulajele perioadei curente, totalul sumelor și soldul de la sfârșitul perioadei pentru care se întocmește balanța.

Legea contabilității nr. 82/1991 prevede la articolul 22 ca „*pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor se întocmește lunar balanța de verificare*".

8.1.2. Funcțiile balanței de verificare

Dintre funcțiile pe care le îndeplinește balanța de verificare în activitatea concretă se pot enumera:

1. Funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi. Înregistrarea fiecărei operații economice concomitent și cu aceeași sumă, în debitul unui cont și în creditul altui cont, face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare.

Înregistrarea greșită a unor operațiuni economice ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, determină inegalități între totalurile balanței, de unde necesitatea verificării înregistrărilor în conturi; ceea ce conferă acesteia caracterul unui instrument de verificare și control și de reglare a înregistrării operațiilor economice.

2. *Funcția de legătură dintre conturile analitice și cele sintetice.* Această funcție constă în aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfășoară pe conturi analitice, se întocmește câte o balanță de verificare analitică, cu ajutorul căreia se controlează exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice, prin concordanțele care trebuie să existe între conturile analitice și cele sintetice.

3. *Funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț.* Stând la baza întocmirii bilanțului contabil, balanța de verificare *face legătura dintre cont,* care furnizează informații asupra fiecărui element patrimonial de activ și pasiv și *bilanț*. Această legătură se concretizează, în faptul că datele din bilanțul anual, reprezintă soldurile finale ale conturilor, preluate din balanța de verificare și grupate în funcție de necesitățile întocmirii bilanțului. Se poate spune deci, că balanța de verificare face legătura între conturile analitice și sintetice, dar și între acestea și bilanț.

4. *Funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi.* Gruparea și centralizarea datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii unităților patrimoniale posibilitatea de a cunoaște totalul modificărilor intervenite în volumul și structura patrimoniului economic, atât în perioada curentă de gestiune cât și în perioadele precedente, situația debitorilor și creditorilor, a cheltuielilor și a rezultatelor financiare la un moment dat, în vederea elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioadele viitoare.

Cuprinzând, centralizate, toate datele privitoare la existențele și mișcările elementelor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice și analitice, pe o anumită perioadă de timp, balanța de verificare asigură compararea datelor de la începutul unei perioade de gestiune cu cele de la sfârșitul ei și cu alte perioade de gestiune expirate. Astfel se pot stabili schimbările produse în mărimea și structura patrimoniului economic, eficiența plasării resurselor.

5. *Funcția de analiză a activității economice.* Această funcție se realizează prin compararea, pe fiecare cont în parte, pe grupe de conturi și pe total, a datelor de la începutul unei perioade de gestiune cu cele de la sfârșitul ei. Balanța de verificare are un rol deosebit de important în analiza

situației economico-financiare pe perioade scurte de timp, şi în intervalul dintre două bilanțuri, fiind astfel, singurul instrument care furnizează informațiile necesare conducerii operative a unității patrimoniale. Această analiză are anumite limite comparativ cu analiza care se poate realiza pe baza bilanțului contabil. Astfel, cu ajutorul balanțelor de verificare se obține un grad mai redus de sintetizare a datelor contabile.

8.2. Clasificarea balanțelor de verificare

Balanțele de verificare se clasifică după mai multe criterii, şi anume: după natura conturilor pe care le conțin şi după nivelul de egalități pe care le cuprind.

➢ După natura conturilor pe care le conțin, pot fi: balanțe de verificare ale conturilor sintetice şi balanțe de verificare ale conturilor analitice.

Balanțele de verificare ale conturilor sintetice numite şi *balanțe generale*, se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unității patrimoniale, într-o anumită perioadă de gestiune.

Balanțele de verificare ale conturilor analitice se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile analitice. Aceste balanțe se mai numesc şi *balanțe de verificare auxiliare sau secundare.* Ele se întocmesc pentru fiecare cont sintetic care a fost desfăşurat pe conturi analitice, şi au drept scop, verificarea exactității înregistrărilor din conturile sintetice şi cele analitice, prin concordanțele care trebuie să existe, privind soldurile inițiale, rulajele, sumele totale şi soldurile finale. Spre deosebire de balanța de verificare a conturilor sintetice, care este una singură pe întreprindere, numărul balanțelor de verificare ale conturilor analitice depinde de numărul conturilor care au fost desfăşurate pe conturi analitice.

➢ După numărul de egalități pe care le cuprind, balanțele de verificare ale conturilor sintetice, pot fi: balanțe de verificare cu o serie de egalități, cu două serii, cu trei serii şi cu patru serii de egalități.

8.2.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități

Balanța de verificare cu o serie de egalități se întocmește grafic sub formă tabelară şi se prezintă în două variante, fie ca: *balanță de sume*, cuprinzând două coloane de sume debitoare şi creditoare, al căror total trebuie să fie egal; fie ca *balanță de solduri,* cuprinzând două coloane de

solduri finale, debitoare și creditoare, care, de asemenea trebuie să fie egale între ele.

Total sume debitoare	=	*Total sume creditoare*
$\sum D$		$\sum C$

sau

Totalul soldurilor finale debitoare	=	*Totalul soldurilor finale creditoare*
$\sum Sfd$		$\sum Sfc$

8.2.2. Balanța de verificare cu două egalități

Balanța de verificare cu două serii de egalități denumită și balanța sumelor și a soldurilor, rezultă din combinarea balanței sumelor cu balanța soldurilor. Se întocmește grafic sub formă tabelară și cuprinde patru coloane, două coloane pentru soldurile finale, debitoare și creditoare.

Egalitățile ei sunt:

Total sume debitoare	=	*Total sume creditoare*
$\sum D$		$\sum C$

Totalul soldurilor finale debitoare	=	*Totalul soldurilor finale creditoare*
$\sum Sfd$		$\sum Sfc$

8.2.3.Balanța de verificare cu trei serii de egalități

Balanța de verificare cu trei serii de egalități se caracterizează prin separarea soldurilor inițiale de rulajele lunii curente. Ea se întocmește în două variante:

a*) balanța tabelară* cu șase coloane, dintre care: două coloane pentru solduri inițiale debitoare și creditoare, două pentru rulaje lunare debitoare și creditoare, și două pentru soldurile finale debitoare și creditoare, ce permite stabilirea următoarelor egalități:

Totalul soldurilor inițiale debitoare	=	*Totalul soldurilor inițiale creditoare*
$\sum Si\ d$		$\sum Sic$

Totalul rulajelor debitoare	=	*Totalul rulajelor creditoare*
$\sum Rd$		$\sum Rc$

Totalul soldurilor finale debitoare=		*Totalul soldurilor finale creditoare*
$\sum Sfd$		$\sum Sfc$

b) *balanța de verificare șah*, care permite și redarea corespondenței conturilor în care s-au înregistrat operațiile economice în funcție de conținutul lor economic.

Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unei table de șah, întocmită după principiul matricial. Cu ajutorul ei se obțin aceleași trei serii de egalități, cu deosebirea că aceste egalități nu se mai obțin între totalurile coloanelor perechi, ci la întretăierea rândurilor cu coloane, în care rulajele din perioada curentă se înscriu pe conturi corespondente.

8.2.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Această balanță reprezintă o combinare a balanței de sume și solduri cu balanța de rulaje lunare cu solduri inițiale. De aceea se mai numește și *balanța de rulaje lunare cu sume precedente.*

Sub aspectul conținutului și al formei grafice de întocmire se prezintă sub forma unui tabel cu opt coloane, și anume: două pentru sumele din lunile precedente, debitoare și creditoare, două pentru rulajele lunii curente, debitoare și creditoare, două pentru sumele totale, debitoare și creditoare și două pentru soldurile finale debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea urmatoarelor egalități:

$$\textit{Totalul sumelor debitoare din balanța precedentă } \sum S\,d\,p = \textit{Totalul sumelor creditoare din balanța precedentă } \sum S\,c\,p$$

$$\textit{Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente } \sum Rd = \textit{Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente } \sum Rc$$

$$\textit{Totalul sumelor debitoare la data intocmirii balanței } \sum S\,d = \textit{Totalul sumelor creditoare la data intocmirii balanței } \sum S\,c$$

$$\textit{Totalul soldurilor finale debitoare } \sum Sfd = \textit{Totalul soldurilor finale creditoare } \sum Sfc$$

În cazul balanței de verificare cu patru serii de egalități, conținutul primelor două coloane este diferit, și anume:

a) în cazul lunii ianuarie, primele două coloane ale acestei balanțe, cuprind soldurile inițiale debitoare și creditoare, iar egalitatea se stabilește între aceste totaluri ale soldurilor inițiale debitoare și creditoare

b) la sfârșitul celorlalte luni ale anului, primele două coloane conțin totalul sumelor precedente debitoare și creditoare.

8.3. Întocmirea balanțelor de verificare

Balanțele de verificare se întocmesc, de regulă, lunar şi ori de câte ori este necesar, în scopul verificării exactității înregistrării operațiilor economice în conturi şi pentru întocmirea bilanțului contabil.

Pentru întocmirea balanței de verificare se efectuează următoarele lucrări:

- se trec toate operațiile din evidența cronologică (Registrul jurnal) în evidența sistematică (Registrul Cartea Mare), până la data când urmează să se întocmească balanța de verificare;
- se totalizează sumele din debitul şi creditul conturilor deschise şi se determină soldul lor;
- se trec datele din conturile deschise şi Cartea Mare (solduri inițiale, rulaje, sume totale, solduri finale) şi formularul de balanță de verificare;
- se adună coloanele balanței conturilor şi se verifică egalitățile dintre coloanele perechi.

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare a conturilor sintetice, se pornește de la deschiderea conturilor pe baza bilanțului inițial (tabelului 8.1.), se continuă cu înregistrarea operațiilor economice efectuate într-o lună, care se înregistrează în ordine cronologică şi sistematică.

Tabelul 8.1

Bilanț,
Încheiat la data de 31 decembrie 2005

ACTIV		PASIV	
Denumirea posturilor	Sume	Denumirea posturilor	Sume
Utilaje	1.000	Capital social	2.500
Mărfuri	500	Rezerve	1.000
Conturi curente la bănci	3.000	Furnizori	220
Casa	20	Personal – salarii datorate	800
TOTAL ACTIV	4.520	TOTAL PASIV	4.520

În cursul lunii ianuarie s-au efectuat următoarele operații economice:

1. se achiziționează de la furnizori mărfuri în valoare de 5.000 lei;
2. se obține de la bancă un credit pe termen scurt de 10.000 lei;
3. se achită din disponibilul unității patrimoniale de la bancă; datoria față de furnizor, în sumă de 800 lei, necesară pentru plata soldurilor şi 500 lei pentru cheltuielile curente;
4. se ridică din disponibilul de la bancă suma de 800 lei, necesară pentru plata soldurilor şi 500 lei pentru cheltuielile curente;

5. se plătesc salariile cuvenite personalului unității în valoare de 800 lei;

6. se achită cu numerar, factura de telefon în valoare de 400 lei;

7. se vând mărfuri unui client în valoare de 6.000 lei, costul de achiziție al acestor mărfuri, fiind de 4.500 lei;

8. se încasează în contul de la bancă, valoarea mărfurilor vândute în sumă de 6.000 lei.

9. se restituie din disponibilul de la bancă un credit pe termen scurt, în sumă de 5.000 lei;

10. se acordă unui salariat al unității un avans spre decontare în sumă de 50 lei;

11. se descarcă gestiunea de mărfuri;

12. se închid conturile de cheltuieli şi conturile de venituri;

În continuare, aceste operații economice se înregistrează în ordine cronologică în: jurnal, sub formă: de formule contabile (tabelul 8.2).

Tabelul 8.2

REGISTRUL JURNAL

Nr.op. ec.	Conturile corespondente	Sume	
		Debitoare	Creditoare
0	1	2	3
	10 Ianuarie		
1	371 "Mărfuri" = 401 "Furnizori"	5.000	5.000
	12 Ianuarie		
2	512 "Conturi curente = 519 "Credite bancare la bănci" pe termen scurt"	10.000	10.000
	14 Ianuarie		
3	401 "Furnizori" = 512 "Conturi curente la bănci"	4.500	4.500
	16 Ianuarie		
4	531 "Casa" = 512 "Conturi curente la bănci"	1.300	1.300
	17 Ianuarie		
5	421 "Personal salarii datorate" = 531 "Casa"	800	800
	20 Ianuarie		
6	626 "Cheltuieli poştale şi taxe = 531 "Casa" de telecomunicații"	400	400
	21 Ianuarie		
7	411 "Clienți" = 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	6000	6000

	23 Ianuarie		
8	512 "Conturi curente la bănci" = 411 "Clienți"	6.000	6.000
	24 Ianuarie		
9	519 "Credite bancare pe termen scurt" = 512 "Conturi curente la bănci"	5.000	5.000
	26 Ianuarie		
10	461 "Debitori diverşi" = 531 "Casa"	50	50
	31 Ianurie		
11	607 "Cheltuieli cu mărfurile vândute" = 371 "Mărfuri"	4.500	4.500
	31 Ianuarie		
12	121 "Profit şi pierdere" = % 607 "Chelt. cu mărfurile vândute" 626 "Chelt. poştale şi taxe de telecomunicaţii"	4.900	 4.500 400
	TOTAL	54.450	54.450

Unitatea ce face obiectul exemplificărilor este scutită de T.V.A.

După ce au fost înregistrate în jurnal toate operațiile economice și financiare, acestea se totalizează filă cu filă şi prin reportare, pe total perioadă de gestiune. Sumele obținute în urma totalizării din coloanele debitoare şi creditoare, trebuie să fie egale între ele.

Operațiile trecute în jurnal se grupează: după natura şi conținutul lor economic, în ordine sistematică, pe conturi distincte în cartea-mare, unde sunt trecute şi soldurile inițiale preluate din bilanțul de deschidere (tabelul 8.3).

Se totalizează apoi, sumele din debitul şi creditul fiecărui cont şi se stabileşte soldul final, care reprezintă existentul de mijloace economice şi sursele de finanțare la sfârşitul perioadei de gestiune respective.

Tabelul 8.3.

Înregistrarea operațiunilor economice şi financiare
în cartea-mare

1. 101.2 „Capitalul subscris varsat"

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	-	*2 00*
31.01	Sold final creditor	-	*2.500*	-
Total			*2.500*	*2.500*

2. 106.1 „Rezerve legale”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	-	*1.000*
31.01	Sold final creditor	-	*1.000*	-
Total			*1.000*	*1.000*

3. 121 „Profit și pierdere”

4. 213.1 „Utilaje”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	*1.000*	-
31.01	Sold final deditor	-	-	*1.000*
Total			*1.000*	*1.000*

5. 371 „Mărfuri”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	*500*	-
10.01	401 “Furnizori”	1	*5.000*	-
31.01	607 “Chelt. cu mărfurile vândute”	11	-	*4.500*
31.01	Sold final deditor	-	-	*1.000*
Total			*5.500*	*5.500*

6. 401 „Furnizori”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	-	*220*
10.01	371 “Mărfuri”	1	-	*5.000*
14.01	512 “Conturi curente la bănci”	3	*4.500*	-
31.01	Sold final creditor	-	*720*	-
Total			*5.220*	*5.220*

7. 411 „Clienți”

			Debit	Credit
21.01	707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”	7	*6.000*	-
23.01	512 “Conturi curente la bănci”	8	-	*6.000*
Total			*6.000*	*6.000*

8 .421 „Personal – salarii datorate”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	-	*800*
17.01	531 “ Casa”	5	*800*	-
Total			*800*	*800*

9. 461 „Debitori diverşi”

			Debit	Credit
26.01	531 “ Casa”	10	50	-
31.01	Sold final debitor	-	-	50
Total			50	50

10. 512 „Conturi curente la bănci”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	3.000	-
12.01	519 “Credite bancare pe termen scurt”	2	10.000	-
14.01	401 “ Furnizori”	3	-	4 00
16.01	531 “Casa”	4	-	1.300
23.01	411 “Clienți”	8	6.000	-
24.01	519 “Credite bancare pe termen scurt”	9	-	5.000
31.01	Sold final debitor	-	-	8.200
Total			19.000	19.000

11. 519 „Credite bancare pe termen scurt”

			Debit	Credit
12.01	512 “Conturi curente la bănci”	2	-	10.000
24.01	512 “Conturi curente la bănci”	9	5.000	-
31.01	Sold final debitor	-	5.000	-
Total			10.000	10.000

12. 531 „Casa”

			Debit	Credit
01.01	Sold inițial	-	20	-
16.01	512 “Conturi curente la bănci”	4	1.300	-
17.01	421 “ Personal – salarii datorate”	5	-	800
20.01	626 “Chelt. poştale şi taxe de telecomun.”	6	-	400
26.01	461 “Debitori diverşi”	10	-	50
31.01	Sold final debitor	-	-	70
Total			1.320	1.320

13. 607 „Chelt. cu mărfurile vândute”

			Debit	Credit
31.01	371 “Mărfuri”	11	*4.500*	-
31.01	121 “Profit şi pierdere”	12	-	*4.500*
Total			*4.500*	*4.500*

14. 626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţie”

			Debit	Credit
20.01	531 “Casa”	6	*400*	-
31.01	121 “Profit şi pierdere”	12	-	*400*
Total			*400*	*400*

15. 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”

			Debit	Credit
21.01	411 “Clienți”	7	-	*6.000*
31.01	121 “Profit şi pierdere”	12	*6.000*	-
	Total		*6.000*	*6.000*

16. 121 „Profit şi pierdere”

			Debit	Credit
31.01	607 “Chelt. cu mărfurile vândute”	12	*4.500*	-
31.01	626 “Chelt. poştale şi taxe de telecom.”	12	*400*	-
31.01	707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”	12	-	*6.000*
31.01	Sold final creditor	-	*1.100*	-
Total			*6.000*	*6.000*

Pe baza datelor din cartea-mare se întocmeşte balanța de verificare.

8.4. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice

8.4.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități

8.4.1.1. Balanța de verificare a sumelor

Această balanță cuprinde două coloane-pereche: totalul sumelor debitoare şi creditoare ale conturilor din cartea-mare, conform egalității:

T.S.C.=T.S.D.

Totalul sumelor debitoare se compune din soldurile inițiale debitoare (soldurile de la începutul anului) la care se adaugă rulajele debitoare de la începutul anului și până la data întocmirii balanței de verificare.

Totalul sumelor creditoare se compun din soldurile inițiale creditoare (soldurile de la începutul anului) la care se adaugă rulajele creditoare de la începutul anului și până la data întocmirii balanței de verificare.

Modelul balanței de verificare a sumelor, întocmită la 31 ianuarie 2006, pe baza înregistrărilor de mai sus, este prezentată în tabelul 8.4.

Societatea comercială ..... Tabelul 8.4.

Balanța de verificare,
Încheiată la 31 ianuarie 2006

Simbolul contului	Denumirea conturilor	Sume totale	
		Debitoare	Creditoare
0	1	2	3
101	Capital social	-	*2.500*
106	Rezerve	-	*1.000*
121	Profit și pierdere	*4.900*	*6.000*
213	Utilaje	*1.000*	-
311	Mărfuri	*5.500*	*4.500*
401	Furnizori	*4.500*	*5.220*
411	Clienți	*6.000*	*6.000*
421	Personal – salarii datorate	*800*	*800*
461	Debitori diverși	*50*	-
512	Conturi curente la bănci	*19.000*	*10.800*
519	Credite bancare pe termen scurt	*5.000*	*10.000*
531	Casa	*1.320*	*1.250*
607	Cheltuieli cu mărfurile vândute	*4.500*	*4.500*
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecom.	*400*	*400*
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	*6.000*	*6.000*
Total		*58.970*	*58.970*

8.4.1.2. Balanța de verificare soldurilor

Balanța de verificare a soldurilor se deosebește de balanța de verificare a sumelor prin aceea că, în locul celor două coloane-perechi de sume, cuprinde două coloane-perechi de solduri finale debitoare și creditoare, având la bază următoarea egalitate:

$\boxed{T.S_f.D.=T.S_f.C.}$, unde: Sf = sold final.

O astfel de balanță de verificare este prezentată în tabelul 8.5.

Societatea comercială ..... Tabelul 8.5

Balanța de verificare,
Încheiată la 31 ianuarie 2006

Simboiui contului	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
0	1	2	3
101	Capital social	-	*2.500*
106	Rezerve	-	*1.000*
121	Profit şi pierdere	-	*1.100*
213	Utilaje	*1.000*	-
311	Mărfuri	*1.000*	-
401	Furnizori	-	*720*
461	Debitori diverşi	*50*	-
512	Conturi curente la bănci	*8.200*	-
519	Credite bancare pe termen scurt	-	*5.000*
531	Casa	*70*	-
Total		*10.320*	*10.320*

8.4.2. Balanța de verificare cu două serii de egalități

Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi fiind rezultatul celor două tipuri de balanţe prezentate anterior, motiv pentru care se mai numeşte şi balanţa de verificare a sumelor şi soldurilor, se bazează pe cele două tipuri de egalităţi:

$$\boxed{T.S.C.=T.S.D.}$$

$$\boxed{T.S_f.D.=T.S_f.C.}$$

O astfel de balanţă este prezentată în tabelul 8.6

Societatea comercială .....

Tabelul 8.6.

Balanţa de verificare,
Încheiată la 31 ianuarie 2006

Simbol cont	Denumirea conturilor	Sume totale		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
101	Capital social	-	2.500	-	2.500
106	Rezerve	-	1.000	-	1.000
121	Profit şi pierdere	1.900	6.000	-	1.100
213	Utilaje	1.000	-	1.000	-
311	Mărfuri	5.500	4.500	1.000	-
401	Furnizori	4.500	5.220	-	720
411	Clienți	6.000	6.000	-	-
421	Personal – salarii datorate	800	800	-	-
461	Debitori diverşi	50	-	50	-
512	Conturi curente la bănci	19.000	10.800	8.200	-
519	Credite bancare pe termen scurt	5.000	10.000	-	5.000
531	Casa	1.320	1.250	70	-
607	Cheltuieli cu mărfurile vândute	4.500	4.500	-	-
626	Cheltuieli poştale şi taxe de tele.	400	400	-	-
707	Venituri din vânzarea marf.	6.000	6.000	-	-
Total		58.970	58.970	10.320	10.320

Această balanță prezintă dezavantajul ca nu redă rulajul conturilor din perioada curentă în mod distinct, nefiind posibilă cunoaşterea activității desfăşurată de unitate în perioada respectivă.

8.4.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități

Balanța de verificare cu trei serii de egalități cuprinde coloane distincte pentru soldurile inițiale, rulajele perioadei curente şi soldurile finale, fiind denumită şi *balanța de rulaje cu solduri inițiale şi finale.*

Cu ajutorul rulajelor sunt prezentate mijloacele economice şi sursele de finanțare în dinamica lor, adică volumul activității desfăşurate în perioada curentă. Soldurile finale exprimă mijloacele economice şi sursele de finanțare existente la un moment dat. Cele trei serii de egalități care stau la baza întocmirii acestei balanțe de verificare sunt:

$\boxed{T.S_i.C.=T.S_i.D.}$

$\boxed{T.Rc.D.=T.Rc.C.}$

$\boxed{T.S_f.D.=T.S_f.C.}$, unde Si = sold inițial;

Rc = rulaje curente.

Această balanță de verificare, prezintă avantajul că îndeplineşte atât funcţia balanţelor precedente, cât şi funcţia de analiză a activitaţii economice la nivel superior. De asemenea, pe baza acestei balanţe de verificare se pot stabili următoarele corelaţii: egalitatea dintre totalul rulajului din balanță şi totalul rulajului din registrul-jurnal; identitatea soldurilor finale din balanța de verificare întocmită la sfârşitul perioadei precedente cu soldurile inițiale din balanța de verificare a perioadei curente; precum şi identitatea soldurilor finale din balanța perioadei curente cu soldurile inițiale din balanța perioadei viitoare.

Societatea comercială ..... Tabelul 8.7.

Balanța de verificare,
Încheiată la 31 ianuarie 2006

Simb. Cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Ruleje curente		**Solduri finale**	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
101	Capital social	-	*2.500*	-	-	-	*2.500*
106	Rezerve	-	*1.000*	-	-	-	*1.000*
121	Profit şi pierdere	-	-	*4.900*	*6.000*	-	*1.100*
213	Utilaje	*1.000*	-	-	-	*1.000*	-
311	Mărfuri	*500*	-	*5.000*	*4.500*	*1.000*	-
401	Furnizori	-	*220*	*4.500*	*5.000*	-	*720*
411	Clienți	-	-	*6.000*	*6.000*	-	-
421	Personal – salarii datorate	-	*800*	*800*	-	-	-
461	Debitori diverşi	-	-	*50*	-	*50*	-
512	Conturi curente la bănci	*3.000*	-	*16.000*	*10.800*	*8.200*	-
519	Cred. banc. pe term. scurt	-	-	*5.000*	*10.000*	-	*5.000*
531	Casa	*20*	-	*1.300*	*1.250*	*70*	-
607	Cheltuieli cu marf. vândute	-	-	*4.500*	*4.500*	-	-
626	Chelt. poştale şi taxe tele.	-	-	*400*	*400*	-	-
707	Venituri din vânzarea märf.	-	-	*6.000*	*6.000*	-	-
Total		*4.520*	*4.520*	*54.450*	*54.450*	*10.320*	*10.320*

8.4.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Această balanță de verificare se prezintă numai în variantă tabelară și reprezintă o combinare a tipurilor cu una, două și trei serii de egalități. Balanța de verificare cu patru serii de egalități permite compararea rulajelor de la sfârșitul lunii curente cu sumele de la sfârșitul lunii precedente, în vederea urmăririi în dinamică a activității întreprinderii și a stabilirii schimbărilor care s-au produs în sfera și structura mijloacelor economice, surselor de finanțare și a proceselor economice.

Cele patru serii de egalități care stau la baza întocmirii acestui tip de balanță sunt urmatoarele:

$$\boxed{T.S_p.C.=T.S_p.D.}$$

$$\boxed{T.Rc.D.=T.Rc.C.}$$

$$\boxed{T.S.C.=T.S.D.}$$

$$\boxed{T.S_f.D.=T.S_f.C.}$$, unde S_p – sume precedente.

Modelul balanței de verificare cu patru serii de egalități este prezentat în tabelul 8.8

Societatea comercială.....

Tabelul 8.8

Balanța de verificare
Încheiată la 31 ianuarie 2006

Sim. cont	Denumirea contului	Sold inițial		Rulaje ale perioadei curente		Sume totale		Solduri finale	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
101	Capital social	-	2.500	-	-	-	2 500	-	2.500
106	Rezerve	-	1.000	-	-	-	1 000	-	1.000
121	Profit și pierdere	-	-	4.900	6.000	4.900	6 000	-	1.100
213	Utilaje	1.000	-	-	-	1.000	-	1.000	-
371	Mărfuri	500	-	5.000	4.500	5.500	4 500	1.000	
401	Furnizori	-	220	4.500	5.000	4.500	5 220	-	720
411	Clienți	-	-	6.000	6.000	6.000	6 000	-	-
421	Personal salarii datorate	-	800	800	-	850	800	-	-
461	Debitori diverse	-	-	50	-	50	-	50	-
512	Conturi curente la bănci	3.000	-	16.000	10.800	19.000	10 800	8.200	
519	Credite bancare pe termen scurt	-	-	5.000	10.000	5.000	10 000	-	5.000
531	Casa	20	-	1.300	1.250	1.320	1 250	70	-
607	Cheltuieli cu mărfurile vândute	-	-	4.500	4.500	4.500	4 500	-	-
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	-	-	400	400	400	400	-	-
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	-	-	6.000	6.000	6.000	6 000	-	
TOTAL		4.520	4.520	54.450	54.450	58.970	58 970	10.320	10.320

8.5. Balanțele de verificare ale conturilor analitice

În situația în care conturile sintetice se desfăşoară în analitice, este necesar să se întocmească şi balanțe de verificare analitice. Balanțele de verificare analitice sunt un mijloc eficient pentru stabilirea legăturii dintre evidența analitica şi sintetică, motiv pentru care mai poartă şi denumirea de *balanțe auxiliare sau secundare.* Aceste balanțe sunt necesare cunoaşterii detaliate în legătură cu existența şi mişcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii.

Tehnica de întocmire a acestor balanțe de verificare, constă în preluarea din registrul cartea-mare, dezvoltătoare a sumelor totale şi a soldurilor tuturor conturilor analitice, deschise pentru un cont sintetic, cu ajutorul lor se stabileşte apoi o serie de corelații şi indicatori care diferă de modul de funcționare a conturilor şi de numărul de etaloane de evidență utilizate în cadrul conturilor analitice.

8.5.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale

Conturile monofuncționale sunt acele conturi care la sfârşitul perioadei de activitate au un singur fel de sold: fie numai debitor, fie numai creditor. Prin urmare şi conturile analitice deschise în cadrul lor, vor avea un singur fel de sold, de acelaşi sens cu felul soldurilor conturilor analitice de care aparțin. Din această categorie de conturi fac parte: "Materii prime", "Produse finite", "Clienți", "Furnizori", "Debitori diverşi", "Creditori diverşi" etc.

În ceea ce priveşte modul de prezentare, balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale, diferă în funcție de numărul etaloanelor de evidență utilizate. Deoarece pentru unele conturi analitice se utilizează un singur etalon de evidență, şi anume etalonul bănesc, iar la alte conturi analitice se utilizează două etaloane de evidență, şi anume, pe lângă etalonul bănesc şi etalonul natural, cantitativ.

8.5.1.1. Balanța de verificare a conturilor analitice monofunctionale cu un singur etalon de evidență

Această balanță de verificare se prezintă sub formă de tabel cu o singură pereche de coloane pentru sume (debitoare şi creditoare) şi o singură coloană pentru sold. Spre deosebire de balanța de verificare sintetică, această balanță analitică nu are egalități în cadrul său, decât atunci când conturile analitice sunt soldate.

Exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile analitice şi cele sintetice de care aparțin, se verifică prin corelațiile între datele acestei balanțe şi cele din contul sintetic, astfel: totalul sumelor debitoare ale tuturor analiticelor din balanță, trebuie să fie egal cu totalul sumelor debitoare ale contului sintetic; totalul sumelor creditoare ale tuturor analiticelor din balanță trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic; totalul soldurilor tuturor conturilor analitice din balanță, trebuie să fie egal şi de acelaşi sens cu soldul contului sintetic.

Pentru exemplificare se redă în continuare balanța analitică a contuiui "Creditori diverşi". (Tabel 8.9.)

Tabelul 8.9

Balanța de verificare analitică a contului "Creditori diverşi", întocmită la data de……

Cont analitic	Denumirea conturilor	Total sume		Sold
		Debitoare	Creditoare	
0	1	2	3	4
1	Georgescu Ana	*100*	*160*	*60*
2	SC "Baron"S.A.	*1.000*	*1.500*	*500*
3	Popescu Ion	*200*	*200*	-
	TOTAL	*1.300*	*1.860*	*560*
	Contul sintetic " Creditori diverşi"	*1.300*	*1.860*	*560*

8.5.1.2. Balanța de verificare a conturilor analitice monofuncționale cu două etaloane de evidență

Acest tip de balanță se prezintă sub formă tabelară şi conține în plus față de cea precedentă, coloanele pentru cantitățile intrate, cantitățile ieşite şi stoc. Ele sunt utilizate numai în verificarea conturilor de mijloace economice cu conținut material, care după funcția contabilă sunt întotdeauna de activ şi au numai sold debitor.

Corelațiile se stabilesc ca şi la balanța precedentă, adică între datele din balanță şi cele din contul sintetic respectiv.

Modelul unei astfel de balanțe este prezentat în tabelul 8.10

Tabelul 8.10

Balanța de verificare analitică a contului "Creditori diverşi", întocmită la data de.....

Cont analitic	Denumirea conturilor	Fel etalon natural	Cantitati totale			Sume totale		Sold
			Intrari	Ieşiri	Stoc	Debitoare	Creditoare	
0	1	2	3	4	5	6	7	8
1	"Zahar"	*Kg*	*200*	*150*	*50*	*600*	*450*	*150*
2	"Faina"	*Kg*	*100*	*80*	*20*	*200*	*160*	*40*
3	"Paine"	*Buc*	*300*	*250*	*50*	*150*	*125*	*25*
	TOTAL	-	-	-	-	*950*	*735*	*215*
	Contul sintetic " Mărfuri"					*950*	*735*	*215*

8.5.2. Balanța de verificare analitica pentru conturile bifuncționale

Ca mod de prezentare, balanța de verificare analitică a conturilor bifuncționale cuprinde două perechi de coloane: una pentru sume debitoare şi creditoare şi alta pentru solduri debitoare şi creditoare. Această balanță se aseamană cu balanța de sume şi solduri, cu singura deosebire că între totalul coloanelor perechi nu există egalități.

În ceea ce priveşte corelația soldului contului sintetic şi soldurile analiticelor sale, acestea prezintă particularitatea că în timp ce contul sintetic are în orice moment un singur fel de sold, conturile analitice pot avea: unele sold debitor, iar altele sold creditor. Ca urmare a acestui fapt, totalul soldurilor debitoare sau creditoare ale conturilor analitice poate fi egal şi de acelaşi sens cu soldul contului sintetic respectiv, numai prin însumarea lor algebrică.

Din această categorie de conturi fac parte următoarele conturi sintetice: "Decontări în cadrul grupului"; "Rezultatul reportat"; "Profit şi pierdere" etc.

În tabelul 8.11 este prezentată balanța de verificare analitică a contului "Decontări în cadrul grupului".

Tabelul 8.11

Balanța de verificare analitică a contului "Decontări în cadrul grupului", întocmită la data de.....

Cont analitic	Denumirea conturilor	Sume totale		Solduri	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
0	1	2	3	4	5
1	Unitatea A	*26*	*30*	-	*4*
2	Unitatea B	*48*	*18*	*30*	-
3	Unitatea C	*32*	*40*	-	*8*
4	Unitatea D	*50*	*25*	*25*	-
Total		*156*	*113*	*55*	*12*
Contul sintetic "Decontari in cadrul grupului"		*156*	*113*	*43*	-

8.6. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă cu ajutorul balanțelor de verificare

Balanțele de verificare îndeplinesc funcția de control şi identificare a erorilor de înregistrare contabilă care afectează egalitățile ce trebuie să existe între coloanele perechi şi corelațiile dintre ele.

Cu ajutorul balanței de verificare se pot descoperi o serie de erori, şi anume: erori de întocmire a balanțelor de verificare, erori de stabilire a elementelor valorice ale conturilor; erori de înregistrare în evidență sistematică şi erori în stabilirea sumelor din formulele contabile.

- *Erorile de întocmire a balanței de verificare* se grupează astfel:
  - erori ce se produc cu ocazia adunării coloanelor balanței de verificare, şi care se identifică prin repetarea calculelor;
  - erori ce apar cu ocazia transcrierii sumelor, rulajelor şi soldurilor din registrul cartea – mare în formularul de balanță de verificare. Aceste erori se identifică prin punctare, adică prin confruntarea tuturor elementelor valorice transcrise în balanța de verificare cu cele din evidența sistematică.

- *Erorile de stabilire a elementelor valorice a conturilor* se datorează unor calcule greşite, efectuate cu ocazia stabilirii rulajelor, totalului sumelor şi soldurilor conturilor. Identificarea şi corectarea acestor erori se face prin repetarea calculelor din cadrul fiecărui cont în parte.

➢ *Erori în stabilirea sumelor din formulele contabile* se datorează adunării greşite a sumelor în cadrul formulelor contabile complexe în evidența cronologică. Aceste erori se identifică prin refacerea calculelor formulelor contabile complexe şi prin punctarea acestor înregistrări cu documentele care au stat la baza lor.

În afara erorilor care se bazează pe inegalități şi pot fi identificate cu ajutorul balanței de verificare sintetice prin intermediul egalităților dintre coloane, mai există o categorie de erori care nu se pot descoperi cu ajutorul balanțelor de verificare sintetice.

Din această categorie de erori fac parte: omisiunile de înregistrare contabilă, erori de compensație, erorile de imputație, erorile de înregistrare în evidență cronologică.

➢ *Omisiunile de înregistrare contabilă* constau în faptul că anumite operații economice au rămas neînregistrate în contabilitatea curentă. Astfel de erori se identifică prin: punctarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor, fie ca urmare a reclamațiilor primite de la corespondenții unității în legatură cu operațiile economice respective. Aceste erori pot fi descoperite şi prin analiza logică a corelațiilor valorice ce trebuie să existe în cadrul balanțelor de verificare ale conturilor analitice.

➢ *Erorile de compensație* se datorează transcrierii greşite a unor sume din documentele justificative în registrul-jurnal sau din acesta în registrul cartea-mare, în sensul că s-a trecut în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi şi o altă sumă în minus, egală cu aceea trecută în plus, în aceeaşi parte a altui cont sau a altor conturi. Pe total, cele două categorii de erori se compensează reciproc. Identificarea acestor erori este posibilă datorită soldurilor nefiresti, ce apar la unele conturi analitice, precum şi în urma reclamațiilor primite de la terți.

➢ *Erorile de imputație* se datorează transcrierii unor sume exacte ca mărime, din evidența cronologică în evidența sistematică, atât în debit cât şi în credit, însă nu în conturile la care trebuiau să fie trecute, ci în alte conturi care nu corespund conținutului economic al operației respective. Aceste erori se identifică ca şi în cazul precedent.

➢ *Erorile de înregistrare în evidență cronologică* se datorează următoarelor cauze:

- stabilirea greşită a unor conturi corespondente;
- înregistrarea unei operații economice de două ori;

- inversarea formulei contabile;
- întocmirea corectă a formulei contabile dar cu altă sumă.

Aceste erori pot fi identificate ca şi în cazul erorilor de compensaţie şi a celor de imputaţie, dar şi cu ajutorul balanţei de verificare şah, care pe lângă unele egalităţi valorice, redă şi corespondenţa conturilor.

8.7. Întrebări şi exerciţii de control

1. Ce este balanța de verificare?
2. Care sunt funcțiile balanței de verificare?
3. Cum se realizează cu ajutorul balanței de verificare funcția de control a exactității înregistrărilor efectuate în conturi? Dar funcția de analiză a activității economice?
4. Care sunt criteriile de clasificare a balanțelor de verificare?
5. Cum se clasifică balanțele de verificare după felul conturilor pentru care se întocmesc?
6. Dar după numărul egalităților pe care le cuprind?
7. Cum se clasifică balanțele de verificare ale conturilor analitice?
8. Care sunt etapele metodologice de intocmire a balanței de verificare?
9. Câte tipuri de balanțe de verificare cu o serie de egalități cunoașteți şi care sunt acestea?
10. Ce funcție îndeplineşte balanța de verificare a sumelor? Dar a soldurilor?
11. Care sunt egalitățile stabilite cu ajutorul balanței de verificare cu două serii de egalități?
12. Ce neajunsuri prezintă balanța de verificare cu două serii de egalități?
13. Cum se mai numeşte balanța de verificare cu trei serii de egalități?
14. Care sunt egalitățile stabilite cu ajutorul acestei balanțe de verificare?
15. Care sunt egalitățile stabilite cu ajutorul balanței de verificare cu trei serii de egalități?
16. Care sunt funcțiile acestei balanțe?
17. Ce corelații se pot stabili pe baza balanței de verificare cu trei serii de egalități?
18. Cum se mai numeşte balanța de verificare cu patru serii de egalități?
19. Care sunt egalitățile ce se stabilesc cu ajutorul acestei balanțe?

20. Ce informații furnizează balanța de verificare cu patru serii de egalități?

21. Ce sunt balanțele de verificare ale conturilor analitice?

22. De câte tipuri sunt balanțele de verificare ale conturilor analitice monofuncționale și care sunt acestea?

23. Ce particularități prezintă balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale?

24. Ce deosebire există între balanțele de verificare ale conturilor sintetice și ale conturilor analitice?

25. Ce corelații se stabilesc între balanța de verificare a conturilor analitice bifuncționale și contul sintetic la care se referă?

26. Ce erori se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare?

27. Care sunt erorile ce nu se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare?

28. În ce constau fiecare din aceste erori?

29. Să se întocmească balanțele de verificare cu o serie de egalități (de sume și de solduri), cu două serii de egalități, cu trei serii de egalități și cu patru serii de egalități, având în vedere următoarele elemente:

A. Situația conturilor la 31 decembrie 2005

Utilaje	*1.200 lei*
Capital social	*500 lei*
Amortizări privind imobilizările corporale	*120 lei*
Materii prime	*140 lei*
Furnizori	*700 lei*
Produse finite	*80 lei*
Clienți	*250 lei*
Casa	*10 lei*
Impozit pe profit	*150 lei*
Creditori diverși	*210 lei*

B. Operații economice efectuate în luna ianuarie 2006

a) se consumă materii prime în valoare de 100 lei

b) se livrează clienților produse finite în sumă de 50 lei, la care se adaugă T.V.A. 19%.

c) se încasează de la clienți contravaloarea produselor finite, în sumă de 59,50 lei.

d) se încasează prin caseria unității creanța "Clienți" în sumă de 250 lei.

e) se depune în contul de la bancă suma de 250 lei.

f) se virează din contul curent impozitul pe profit în valoare de 150 lei.

g) La finele lunii, se descarcă gestiunea pentru produsele finite vândute și încasate, costul de înregistrare fiind de 35 lei.

h) se înregistrează amortizare pe luna ianuarie în sumă de 8 lei.

i) se închid conturile de cheltuieli și conturile de venituri.

CAPITOLUL IX

DOCUMENTE CONTABILE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE

Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie. În acest scop, pe baza situațiilor financiare anuale se construiesc şi se furnizează informațiile privind poziția financiară şi performanța întreprinderii, precum şi fluxurile de numerar.

Documentele contabile folosite pentru finalizarea încheierii exercițiului financiar sunt situațiile financiare, pe baza lor fiind furnizate informații comune necesare majorității utilizatorilor.

Discutate prin prisma procesului de raportare financiară, ca parte componentă a acestuia, situațiile financiare sunt alcătuite de regulă din: bilanț, contul de profit şi pierdere, situația modificărilor poziției financiare (care pot fi prezentate în diverse moduri, de exemplu ca situație a fluxurilor de trezorerie sau situație a fluxurilor de fonduri), note explicative şi alte materiale suplimentare care sunt parte integrantă a situațiilor financiare. Nu se includ rapoartele directorilor, declarațiile preşedintelui, care întocmeşte situațiile financiare de sinteză şi elementele similare care pot fi incluse într-un raport financiar anual.

Conceptual, întreprindere raportatoare este acea entitate contabilă pentru care există utilizatori de informații, iar situațiile financiare constituie principala sursă de informații financiare.

Dacă se face recurs la *IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare*, un set complet de situații financiare anuale cuprinde:

a) bilanțul;
b) contul de profit şi pierdere;
c) o situație care să reflecteze, după caz:
   - toate modificările capitalului propriu;
   - fie modificările capitalului propriu, altele decât cele care rezultă
d) situația fluxurilor de trezorerie (numerar);
e) politicile contabile şi notele explicative.

Directiva a IV-a ne defineşte situațiile financiare prin apelația de conturi anuale, ce cuprind:

a) bilanțul;

b) contul de profit şi pierdere;
c) şi anexa sau notele la conturile anuale.

Potrivit reglementărilor contabile din România, situațiile financiare anuale cuprind:

a) bilanțul;
b) contul de profit şi pierdere;
c) situația fluxurilor de trezorerie;
d) situația modificărilor capitalului propriu;
e) politicile contabile şi notele explicative.

O rezolvare nuanțată este reglementată prin Legea contabilității nr.82/1991, care adoptă sintagma de situații financiare anuale, alcătuite după cum urmează:

A. Pentru persoanele juridice care aplică reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate, raportările contabile anuale, denumite în contextul prezente legi „Situații financiare", se compun din:

a) bilanț;
b) cont de profit şi pierdere;
c) situația modificărilor capitalului propriu;
d) situația fluxurilor de trezorerie;
e) politici contabile şi note explicative.

B. Persoanele juridice care nu îndeplinesc criteriile stabilite pentru aplicarea reglementărilor armonizate prezentate mai sus, întocmesc situații financiare anuale simplificate, armonizate cu directivele europene, care se compun din:

a) bilanț;
b) cont de profit şi pierdere;
c) politici contabile şi note explicative.

C. Societățile comerciale încadrate prin reglementări speciale în categoria microîntreprinderilor întocmesc situaţii financiare anuale alcătuite din bilanț şi cont de profit şi pierdere.

Situaţiile financiare anuale sunt însoţite în toate cazurile, de raportul administratorilor. Entităţile contabile au obligaţia să întocmească raportări contabile anuale, precum şi în situaţiile fuziunii, divizării sau încetării potrivit legii a activităţii acesteia.

Întocmirea situațiilor financiare cu întreaga lor formație de documente de sinteză reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea construirii indicatorilor economico-financiari privind situația patrimoniului și rezultatele obținute.

Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, din care unele cu caracter preliminar, iar altele privesc direct redactarea sau completarea propriu-zisă a bilanțului.

Lucrările preliminare sunt denumite lucrări de închidere a exercițiului, fiind structurate astfel:

1. Stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a patrimoniului.
3. Contabilitatea operațiilor de regularizare, privind:
   a) diferențele de inventar;
   b) amortizările;
   c) ajustări pentru deprecieri;
   d) provizioane pentru riscuri și cheltuieli;
   e) diferențele de curs valutar;
   f) delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor.
4. Stabilirea balanței conturilor după inventariere.
5. Determinarea rezultatului exercițiului și distribuirea profitului sau finanțarea pierderii.
6. Redactarea situațiilor financiare.

9.1. Redactarea situațiilor financiare

Lucrările de completare a situațiilor financiare reprezintă, prin conținutul lor în cea mai mare parte operații de prelucrare și transcriere a datelor din situațiile financiare precedente și din balanța conturilor.

Prin structura lor, operațiile de prelucrare a datelor privind exercițiul curent, constau în selectarea, gruparea și însumarea soldurilor din balanța conturilor. Aceste operații necesită cunoașterea posturilor din bilanțul contabil și din contul de rezultate care corespund conturilor din balanță.

9.2. Prezentarea situațiilor financiare adoptate în contabilitatea din România

A. BILANȚUL CONTABIL

În țara noastră, prin Ordinul nr.1752/2005 se întocmește schema verticală de bilanț, care ordonează structurile patrimoniale în active, datorii și capital propriu, pentru a pune în evidență situația netă sau poziția financiară netă, conform relației:

Situația netă = Active – Datorii față de terții

Schema verticală de bilanț pune în evidență doi indicatori și anume:

Fondul de rulment = Active circulante – Obligații nete

Poziția financiară netă curentă = Total active – Obligații curente

Bilanțul unei entități mari și foarte mari se prezintă în următorul format:

JUDEȚUL_____|_|_|
ENTITATE_____
ADRESA loc._____,sector ___
Str. _____, nr____
Bl._____, ap._____, sc._____
TELEFON_____FAX_____
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERȚULUI_____

FORMA DE PROPRIETATE_____|_|_|
ACTIVITATE PREPONDERENTĂ
(denumire clasă CAEN)
_____
COD CLASĂ CAEN_____|_|_|_|_|
COD FISCAL/COD UNIC DE ÎNREGISTRARE____|_|_|_|_|_|_|_|_|

BILANȚ

La data de 31 .....

- lei -

		Nr. Rd.	sold la:	
			începutul exercițiului financiar	sfârșitul exercițiului financiar
A		B	1	2
A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
	1. Cheltuieli de constituire (ct. 201 – 2801)	01		
	2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203 – 2803 – 2903)	02		
	3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale (ct. 205 + 208 – 2805 – 2808 – 2905 – 2908)	03		
	4. Fond comercial (ct. 2071 – 2807 – 2907)	04		
	5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție (ct. 233 + 234 – 2933	05		
	TOTAL (rd. 01 la 05)	06		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
	1. Terenuri și construcții (ct. 211 + 212 – 2811 – 2812 – 2911 – 2912)	07		
	2. Instalații tehnice și mașini (ct. 213 – 2813 – 2913)	08		
	3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214 – 2814 – 2914)	09		
	4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 + 232 – 2931)	10		
	TOTAL (rd. 07 la 10)	11		
	III.IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
	1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 261 – 2961	12		
	2. Împrumuturi acordate entităților afiliate (ct. 2671 + 2672 – 2964)	13		
	3. Interese de participare	14		

	4. Împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 2673 + 2674 – 2965)	15		
	5. Investiții deținute ca imobilizări (ct. 265 – 2963)	16		
	6. Alte împrumuturi (ct. 2675 + 2676 + 2678 + +2679 + 2966 + 2968)	17		
	TOTAL (rd. 12 la 17)	18		
	ACTIVE IMOBILIZATE –TOTAL (rd. 06 + 11 + 18)	19		
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. STOCURI			
	1. Materii prime şi materiale consumabile (ct. 301 + 302 + 303 +/- 308 + 351 + 358 + 381 +/- 388 – 391 – 392 – 3951 – 3958 – 398)	20		
	2. Producția în curs de execuție (ct. 331 + +332 + 341 +/- 348 – 393 – 3941 – 3952)	21		
	3. Produse finite şi mărfuri (ct. 345 + 346 +/- 348 + 354 + 356 + 357 + 361 +/- 368 + 371 +/- 378 – 3945 – 3953 – 3954 – 3956 – 3957 – 396 – 397 – 4428)	22		
	4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23		
	TOTAL (rd. 20 la 23)	24		
	II. CREANȚE (sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)			
	1. Creanțe comerciale (ct. 2675 + 2676 + 2678 + 2679 + 2966 – 2968 + 4092 + 411 + 413 + 418 – 491)	25		
	2. Sume de încasat de la entitățile afiliate (ct. 451 – 495)	26		
	3. Sume de încasat de la entitățile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 453 – 495)	27		
	4. Alte creanțe (ct. 425 + 4282 + 431 + 437 + 4382 + 441 + 4424 + 4428 + 444 +445 + 446 + 447 + 4482 + 4582 + 461 +473 – 496 + 5187)	28		
	5. Capital subsrcis şi nevărsat (ct. 456 – 495)	29		
	TOTAL (rd. 25 la 29)	30		
	III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT			
	1. Acțiuni deținute la entități afiliate (ct. 501 – 591)	31		

	2. Alte investiții pe termen scurt (ct. 505 + 506 + 508 – 595 – 596 – 598 + 5113 + 5114)	32		
	TOTAL (rd. 31 la 32)	33		
	IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 +531 + 541 + 542)	34		
	ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (rd. 24 + 30 + 33 + 34)	35		
C.	**CHELTUIELI ÎN AVANS** (ct. 471)	36		
D.	**DATORII CE TREBUIE PLĂTITE INTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN**			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161 + 1681 – 169)	37		
	2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	38		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39		
	4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	40		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 45)	41		
	6. Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451)	42		
	7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453)	43		
	8. alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431 + 437 + 4381 + 441 + 4423 + 4428 + 444 + 446 +447 + 4481 +455 + 456 + 457 + 4581 + 462 + 473 + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	44		
	TOTAL (rd. 37 la 44)	45		
E.	**ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DAȚORII CURENTE NETE** (rd. 35 + 36 – 45 – 62)	46		
F.	**TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE** (rd. 19 + 46 – 61)	47		
G.	**DATORII SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN**			

	1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161 + 1681 – 169)	48		
	2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	49		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50		
	4. Datorii coerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	51		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	52		
	6. Sume datorate entităţilor afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451)	53		
	7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453)	54		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431 + 437 + 4381 + 441 + 4423 +4428 + 444 + 446 + 447 + 4481 + 455 + 456 + 457 + 4581 + 462 + 473 + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	55		
	TOTAL (rd. 48 la 55)	56		
H.	**PROVIZIOANE**			
	1. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (ct. 1515)	57		
	2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	58		
	3. Alte provozioane (ct. 1511 + 1512 + 1513 + 1514 + 1518)	59		
	TOTAL (rd. 48 la 55)	60		
I.	**VENITURI ÎN AVANS**			
	1. Subvenţii pentru investiţii (ct. 131 + 132 + 133 + 134 + 138)	61		
	2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	62		
	TOTAL (rd. 61 + 62)	63		
J.	**CAPITAL ŞI REZERVE**			
	I. CAPITAL			
	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	64		
	2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	65		
	3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	66		
	TOTAL (rd. 64 la 66)	67		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	68		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	69		
	IV. REZERVE			

1. Rezerve legale (ct. 1061)		70		
2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)		71		
3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct. 1065)		72		
4. Alte rezerve (ct. 1068)		73		
Acţiuni proprii (ct. 109)		74		
TOTAL (rd. 70 la 73-74)		74		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	SOLD C	76		
	SOLD D	77		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121)	SOLD C	78		
	SOLD D	79		
Repartizarea profitului (ct. 129)		80		
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 67+68+69+75+76-77+78-79-80)		81		
Patrimoniul public (ct. 1016)		82		
CAPITALURI – TOTAL (rd. 81 + 82)		83		

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Ştampila unităţii

ÎNTOCMIT

Numele şi prenumele_____
Calitatea _____
Semnătura_____

Nr. înregistrare în organismul profesional

B. CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

În baza Directivei a IV-a UE, schema-listă a contului de profit şi pierdere bazată pe clasificarea cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de natură, aşa cum este adoptată în contabilitatea din România, se prezintă astfel:

Contul de profit şi pierdere
la data de .....

	Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar	
				Precedent	Curent
	A		B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 05)		01		
	Producţia nevândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)		02		
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		03		
	Venituri din dobânzi înregistrate de entităţile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul (ct. 766)		04		
	Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)		05		
2.	Variaţia stocurilor de produse finite şi a producţiei în curs de execuţie 8ct. 711)	Sold C	06		
		Sold D	07		
3.	Producţia realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată		08		
4.	Alte venituri din exploatare (ct. 758 + 7417)		09		
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (RD. 01 + 06 – 07 + 08 + 09)			10		
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601 + 602 – 7412)		11		
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)		12		
	b) Alte cheltuieli externe (cu energi şi apă) (ct. 65 – 7413)		13		
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)		14		
6.	Cheltuieli cu personalul (rd. 16 + 17), din care:		15		
	a) Salarii şi indemnizaţii (ct. 641 + 642 – 7414)		16		

	b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială	17		
7.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și necorporale (rd. 19 – 20)	18		
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813)	19		
	a.2) Venituri (ct. 7813)	20		
	b) ajustările de valoare privind activele circulante (rd. 22 – 23)	21		
	b.1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	22		
	b.2) Venituri (ct. 754 + 7814)	23		
8.	Alte cheltuieli din exploatare (rd. 25 la 28)	24		
	8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe	25		
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct. 635)	26		
	8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate (ct. 658)	27		
	8.4. Cheltuieli privind dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile al căror obiect de activitate îl constituie leasingul (ct. 666)	28		
	Ajustări privind provizioanele (rd. 30 – 31)	29		
	- Cheltuieli (ct. 6812)	30		
	- Venituri (ct. 7812)	31		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 11 la 15 + 18 + 21 + 24 + 29)		32		
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE				
	-Profit (rd. 10 – 32)	33		
	-Pierdere (rd. 32 – 10)	34		
9.	Venituri din interese de participare (ct. 7611 + 7613)	35		
	-din care veniturile obținute de la entitățile afiliate	36		
10.	Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct. 763)	37		
	-din care, veniturile obșinute de la entitățile afiliate	38		
11.	Venituri din dobânzi (ct. 766)	39		
	-din care, veniturile obținute de la entități afiliate	40		
	Alte venituri financiare (ct. 762 + 764 + 765 + 767 + 768)	41		
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35 + 37 +39 + 41)		42		

12.	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante (rd. 45 – 44)	43		
	-Cheltuieli (ct. 686)	44		
	-Venituri (ct. 786)	45		
13.	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666 – 7418)	46		
	-din care, cheltuielile în relația cu entitățile afiliate	47		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	48		
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 43 + 46 + 48)		49		
	PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă)			
	-Profit (rd. 42 – 49)	50		
	- Pierdere (rd. 49 – 42)	51		
14.	**PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(Ă)**			
	-Profit (rd. 10 + 42 – 32 – 49)	52		
	-Pierdere (rd. 32 + 49 – 10 – 42)	53		
15.	Venituri extraordinare (ct. 771)	54		
16.	Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	55		
17.	**PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ:**			
	-Profit (rd. 54 – 55)	56		
	-Pierdere (rd. 55 – 54)	57		
	VENITURI TOTALE (rd. 10 + 42 + 54)	58		
	CHELTUIELI TOTALE (rd. 32 + 49 + 55)	59		
	PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă)			
	-Profit (rd. 58 – 59)	60		
	-Pierdere (rd. 59 – 58)	61		
18.	**Impozitul pe profit** (ct. 691)	62		
19.	Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	63		
20.	**PROFITUL SAU PIEDEREA NET(Ă) EXERCIȚIULUI FINANCIAR**			
	-Profit (rd. 60 – 62 – 63)	64		
	-Pierdere (rd. 61 + 62 + 63 – 60)	65		

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Ștampila unității

ÎNTOCMIT

Numele și prenumele_____
Calitatea _____
Semnătura_____

Nr. înregistrare în organismul profesional

C. SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

În România, în cadrul *Programului de dezvoltare a contabilității* a fost adoptată prima schemă, redată mai sus, cu următoarea configurație:

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU
Încheiată la data de 31 decembrie 2000 – (exemplu)

Denumirea elementului		Sold la începutul exercițiului financiar	Creșteri		Reduceri		Sold la sfârșitul exercițiului financiar
			Total, din care:	Prin transfer	Total, din care:	Prin transfer	
A		1	2	3	4	5	6
Capital subscris							
Patrimoniul regiei							
Prime de capital							
Rezerve din reevaluare							
Rezerve legale							
Rezerve statutare sau contractuale							
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare							
Alte rezerve							
Acțiuni proprii							
rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE	Sold C						
	Sold D						
Profitul sau pierderea exercițiului financiar	Sold C						
	Sold D						
Repartizarea profitului							
Total capitaluri proprii							

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele_____

Semnătura_____

Ștampila unității

ÎNTOCMIT

Numele și prenumele_____
Calitatea _____
Semnătura_____

Nr. înregistrare în organismul profesional

Notă - Prezentările cifrice potrivit modelului de mai sus trebuie să fie însoțite de informații referitoare la:

- natura modificărilor;
- tratamentul fiscal aplicat, acolo unde este cazul;
- orice alte informații semnificative.

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

Denumirea elementului	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
A	1	2
Fluxuri de trezorerie din activități de exploatare:		
Încasări de la clienți		
Plăți către furnizori şi angajați		
Dobânzi plătite		
Impozitul pe profit plătit		
Încasări din asigurarea vîmpotriva cutremurelor		
Trezoreria netă din activități de exploatare		
Fluxuri de trezorerie din activități de investiție:		
Plăți pentru achiziționarea de acțiuni		
Plăți pentru achiziționarea de imobilizări corporale		
Încasări din vânzarea de imobilizări corporale		
Dobânzi încasate		
Didedende încasate		
Trezorerie netă din activități de finanțare:		
Încasări din emisiunea de acțiuni		
Încasări din împrumuturi pe termen lung		
Plata datoriilor aferente leasing-ului financiar		
Dividende plătite		
Trezorerie netă din activități de finanțare		
Creşterea netă a trezoreriei şi echivalentelor de trezorerie		
Trezorerie şi echivalente de trezorerie la începutul exercițiului financiar		
Trezorerie şi echivalente de trezorerie la sfârşitul exercițiului financiar		

ADMINISTRATOR,

Numele şi prenumele_____

Semnătura_____

Ştampila unității

ÎNTOCMIT

Numele şi prenumele_____
Calitatea _____
Semnătura_____

Nr. înregistrare în organismul profesional

D. NOTELE EXPLICATIVE

În țara noastră setul notelor explicative reţin în mod explicit: active imobilizate; provizioane pentru riscuri şi cheltuieli şi alte provizioane; repartizarea profitului; analiza rezultatului din exploatare; situaţia creanţelor şi datoriilor; principii, politici şi metode contabile; acţiuni şi obligaţiuni; informaţii privind salariaţii, administratorii şi directorii; exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari; alte informaţii.

Schemele prezentate în acest sens de normalizatorii contabilităţii din România se prezintă astfel:

NOTA 1 ACTIVE IMOBILIZATE

Elemente de Active *)	Valoarea contabilă brută**)				Deprecieri***) (amortizare şi provizioane)			
	Sold la 1 ianuarie	Creşter	Reduceri	Sold la 31 decembrie	Sold la 1 ianuarie	Deprecierea înregistrată în cursul exerciţiului	Reduceri sau reluări	Sold la 31 decembrie
0	1	2	3	4 = 1 + 2 - 3	5	6	7	8 = 5 + 6 – 7

*) Pentru "Cheltuielile de dezvoltare" se vor prezenta motivele imobilizării şi "perioada" de amortizare, cu justificarea acesteia.
**) Se prezintă modificările acesteia în funcţie de tratamentele contabile aplicate.
***) Se prezintă ajustările care privesc situaţiile anterioare.

NOTA 2 PROVIZIOANELE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI ŞI ALTE PROVIZIOANE

Denumirea provizionului	Sold la 1 ianuarie	Transferuri*)		Sold la 31 decembrie
		În cont	Din cont	
0	1	2	3	4 = 1 + 2 – 3

*) Cu explicarea naturii acestora

NOTA 3 REPARTIZAREA PROFITULUI

Destinaţia	Suma
PROFIT NET REPARTIZAT	
- Rezerva legală	
- Acoperirea pierderii contabile	
- Dividende	
PROFIT NEREPARTIZAT	

NOTA 4 ANALIZA REZULTATULUI DIN EXPLOATARE

Indicatorul	Exercițiul precedent	Exercițiul curent
0	1	2
1. **Cifra de afaceri netă**		
2. **Costul bunurilor vândute și serviciilor prestate**		
3. Cheltuielile activității de bază		
4. Cheltuielile activităților auxiliare		
5. Cheltuielile indirecte de producție		
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1 – 2)		
7. Cheltuielile de desfacere		
8. Cheltuieli generale de administrație		
9. **Alte venituri din exploatare**		
10. **REZULTATUL DIN EXPLOATARE (6 – 7 – 8 + 9)**		

NOTA 5 SITUAȚIA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

CREANȚE	Sold la 31 decembrie (col. 2 + 3)	Termen de lichiditate	
		Sub 1 an	Peste 1 an
0	1	2	3

DATORII*)	Sold la 31 decembrie (col. 2 + 3)	Termen de exigibilitate		
		Sub 1 an	1 – 5 ani	Peste 5 ani
0	1	2	3	4

*) Se menționează următoarele informații:

- clauzele legate de achitarea datoriilor și rata dobânzii aferente împrumuturilor;
- datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări;
  - valoarea datoriei;
  - valoarea și natura garanțiilor;
- valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane;
- valoarea obligațiilor privind plata pensiilor.

NOTA 6 PRINCIPII, POLITICI ȘI METODE CONTABILE

Se prezintă:

- Abaterile de la principiile contabile și schimbarea metodelor de evaluare, menționându-se: natura; motivele; evaluarea efectului asupra patrimoniului, a rezultatului și poziției financiare.
- Tratamentele contabile alternative, menționându-se: elementele afectate și valoarea acestora la costul istoric; baza de evaluare adoptată; ajustările efectuate în vederea aplicării tratamentului contabil alternativ; influența asupra rezultatului; conținutul, limitele și modalitățile de aplicare.
- Suma dobânzilor incluse în costul de producție al activelor imobilizate și circulante cu ciclu lung de producție.

NOTA 7 ACŢIUNI ŞI OBLIGAŢIUNI

Se prezintă următoarele informaţii:

- capital social subscris;
- numărul şi valoarea totală a fiecărui tip de acţiuni emise;
- acţiuni răscumpărabile: data cea mai apropiată şi data limită de răscumpărare; caracterul obligatoriu sau nu al răscumpărării; valoarea eventualei prime de răscumpărare;
- acţiuni emise în timpul exerciţiului financiar: tipul de acţiuni; numărul de acţiuni emise; valoarea nominală totală şi valoarea încasată la distribuire; drepturi legate de distribuţie: număr, descriere şi valoarea de acţiuni corespunzătoare; perioada de exercitare a drepturilor; preţul plătit pentru acţiunile distribuite;
- obligaţiuni emise: tipul obligaţiunilor emise; valoarea emisă şi suma primită pentru fiecare tip de obligaţiuni; obligaţiuni emise de întreprindere, deţinute de o persoană nominalizată sau împuternicită de aceasta: valoarea nominală; valoarea înregistrată în momentul plăţii.

NOTA 8 INFORMAŢII PRIVIND SALARIAŢII, ADMINISTRATORII ŞI DIRECTORII

Se fac menţiunile cu privire la:

- salarizare, directori şi administratori: obligaţiile contractuale cu privire la plata pensiilor către foştii directori şi administratori: obligaţia totală pentru fiecare categorie;
- valoarea avansurilor şi creditelor acordate directorilor şi administratorilor în timpul exerciţiului: rata dobânzii; principalele clauze ale creditului; suma rambursată până la acea dată; obligaţii viitoare de genul garanţiilor asumate de întreprindere în numele acestora;
- salariaţi: număr mediu aferent exerciţiului; număr mediu (fiecare categorie); salarii plătite sau de plătit aferente exerciţiului; cheltuieli cu asigurările sociale; alte cheltuieli cu contribuţiile pentru pensii.

NOTA 9 EXEMPLE DE CALCUL ŞI ANALIZĂ A PRINCIPALILOR INDICATORI ECONOMICO-FINANCIARI

1. Indicatori de lichiditate

$$\text{Indicatorul lichidităţii curente} = \frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}}$$

(Indicatorul capitalului circulant)

Valoare recomandabilă acceptabilă – în jurul valorii de 2. Oferă garanţia acoperirii datoriilor curente din active curente.

$$\text{Indicatorul lichidității imediate} = \frac{\text{Active curente - Stocuri}}{\text{Datorii curente}}$$

(Indicatorul test acid)

2. Indicatori de risc

$$\text{Indicatorul gradului de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital propriu}} \times 100$$

, unde:

$$\text{sau } \frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital angajat}} \times 100$$

Capital împrumutat = Credite peste 1 an
Capital angajat = Capital împrumutat + Capital propriu

Indicatorul privind acoperirea dobânzilor – determină de câte ori societatea poate achita cheltuielile cu dobânda. Cu cât valoarea indicatorului este mai mică, cu atât poziția societății este considerată mai riscantă.

$$\frac{\text{Profit înaintea plății dobânzii și impozitului pe profit}}{\text{Cheltuieli cu dobânda}} = \text{Număr de ori}$$

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune) – furnizează informații cu privire la:

- viteza de intrare sau ieșire a fluxurilor de numerar ale întreprinderii;
- capacitatea întreprinderii de a controla capitalul circulant și activitățile comerciale de bază ale întreprinderii;
- viteza de rotație a stocurilor (rulajul stocurilor) – aproximează de câte ori stocul a fost rulat de-a lungul exercițiului financiar:

$$\frac{\text{Costul vânzărilor}}{\text{Stocul mediu}} = \text{Număr de ori}$$

Număr de zile de stocare – indică numărul de zile în care bunurile sunt stocate în unitate

$$\frac{\text{Stoc mediu}}{\text{Costul vânzărilor}} \times 365 \text{ zile}$$

Viteza de rotație a debitelor – clienți: dezvăluie eficacitatea întreprinderii în colectarea creanțelor sale. În acest scop, se calculează numărul de zile până la data la care debitorii își achită datoriile către întreprindere.

$$\frac{\text{Sold mediu furnizori}}{\text{Achiziții de bunuri (fără servicii)}} \times 365 \text{ , unde}$$

pentru aproximarea achizițiilor se poate utiliza costul vânzărilor sau cifra de afaceri.

Viteza de rotație a activelor imobilizate – evaluează eficacitatea managementului activelor imobilizate prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de o anumită cantitate de active imobilizate:

$$\text{Viteza de rotație a activelor imobilizate} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Active imobilizate}}$$

$$\text{Viteza de rotație a activelor totale} = \frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Total active}}$$

4. Indicatori ai profitabilității – indică eficiența întreprinderii în realizarea de profit din resursele disponibile

Rentabilitatea capitalului angajat – reprezintă profitul pe care-l obține întreprinderea din banii investiți în afacere:

$$\frac{\text{Profitul înaintea plății dobânzii și impozitului pe profit}}{\text{Capital angajat}} \text{, unde}$$

capitalul angajat se referă la banii investiți în întreprindere, atât de către acționari, cât și de creditorii pe termen lung și include capitalul propriu și datoriile pe termen lung sau activele totale, minus datoriile curente.

Marja brută din vânzări:

$$\frac{\text{Profitul brut din vânzări}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$$

O scădere a procentului poate scoate în evidență faptul că societatea nu este capabilă să-și controleze costurile de producție sau să obțină prețul de vânzare optim.

5. Indicatori privind rezultatul pe acțiune – se determină în conformitate cu prevederile IAS 33 și au în vedere:

- Rezultatul pe acțiune: indică profit net atribuibil acțiunilor comune: număr de acțiuni luate în calcul;
- Raportul dintre prețul de piață al acțiunii și rezultatul pe acțiune.

NOTA 10 ALTE INFORMAȚII

a) Informații cu privire la prezentarea întreprinderii: sediul și forma juridică a întreprinderii; țara de înființare; adresa sediului oficial etc.

b) Informații privind relațiile întreprinderii cu filialele, societăți asociate sau alte întreprinderi în care se dețin titluri de participare strategice: numele întreprinderilor; țara de înființare; adresa etc.

c) Modalitatea folosită pentru exprimarea în monedă națională a elementelor patrimoniale, a veniturilor și cheltuielilor exprimate inițial într-o monedă străină.

d) Informații referitoare la impozitul pe profit: proporția între activitatea curentă și extraordinară; reconcilierea dintre rezultatul exercițiului și rezultatul fiscal, așa cum este prezentat în declarația de impozit.

e) Cifra de afaceri: prezentarea acesteia pe sectoare economice și tipuri de piețe de desfacere.

f) Cheltuielile cu chiriile și ratele achitate în cadrul unui contract de leasing operațional.

g) Onorariile plătite auditorilor.

1. Înregistrarea operațiunilor de regularizare

În general, regularizările au fost determinate pe parcursul completării foii de calcul, deoarece acestea sunt esențiale pentru întocmirea situațiilor financiare. În acel moment, operațiunile de regularizare ar fi putut fi înregistrate în Registrul jurnal. Cu toate acestea, de obicei se amână înregistrarea lor până după completarea foii de calcul și a situațiilor financiare pentru că această sarcină poate fi îndeplinită odată cu efectuarea operațiilor de închidere. Informația de completare în Registrul-Jurnal a operațiilor de regularizare poate fi pur și simplu copiată din foaia de calcul, ulterior ele fiind sistematizate în Cartea mare.

2. Înregistrarea operațiilor de închidere

Operațiile de închidere reprezintă înregistrări efectuate în Registrul-Jurnal la sfârșitul exercițiului financiar. Prin aceste înregistrări se urmăresc două obiective: în primul rând operațiile de închidere pregătesc deschiderea următorului exercițiu financiar prin soldarea conturilor de venituri și cheltuieli, în al doilea rând prin operațiile de închidere se totalizează veniturile și cheltuielile unui exercițiu.

Operațiile de închidere necesare sunt: transferarea soldurilor creditoare ale conturilor de venituri în contul de Profit și pierdere, transferarea soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli în contul Profit și pierdere, închiderea contului Profit și pierdere prin contul Repartizarea profitului.

CAPITOLUL X

TESTE GRILĂ

1. O schimbare a metodei de evaluare poate avea loc cu respectarea uneia din condiţiile de mai jos:

a) schimbarea este în spiritul relevanţei şi credibilităţii informaţiilor prezentate în situaţia financiară;
b) schimbarea trebuie să fie aprobată de organele fiscale şi consemnată în notele la situaţiile financiare
c) potrivit principiului permanenţei metodelor, schimbarea metodei de evaluare este interzisă;
d) schimbarea este legată de principiile intangibilităţii bilanţului de deducere şi, în consecinţă, nu poate opera la nivelul situaţiilor financiare.

2. Respectarea principiului prudenţei are relevanţă în:

a) alegerea metodelor şi tratamentelor contabile;
b) contabilizarea activelor şi profitului probabile;
c) contabilizarea amortizărilor şi provizioanelor numai în prezenţa profitului;
d) asigurarea imaginii fidele privind rezultatul şi poziţia financiară.

3. Într-o economie inflaţionistă crescătoare între principiul costului istoric şi principiul prudenţei există o incompatibilitate caracterizată prin:

a) costul istoric conduce la supraevaluarea rezultatului exerciţiului, iar prudenţa la evaluarea sa rezonabilă;
b) costul istoric conduce la subevaluarea rezultatului exerciţiului, iar prudenţa la supraevaluarea ei;
c) între cele două principii nu există incompatibilităţi;
d) costul istoric conduce la evaluarea reală a rezultatului exerciţiului, în schimb prudenţa denaturează realitatea.

4. În contabilitate, decuparea în timp pe exerciţii financiare a vieţii întreprinderii se bazează pe următoarele postulate contabile:

a) postulatul continuităţii exploatării şi postulatul permanenţei metodelor;
b) postulatul permanenţei metodelor şi postulatul independenţei exerciţiilor;

c) postulatul periodicității și postulatul permanenței metodelor;
d) postulatul continuității exploatării, postulatul independenței exercițiului și postulatul permanenței metodelor;
e) postulatul continuității exploatării, postulatul periodicității și postulatul independenței exercițiilor.

5. Provizioanele pentru deprecieri și cele pentru riscuri și cheltuieli sunt consecința aplicării principiului prudenței în contabilitatea firmei. Într-o asemenea situație, comportamentul contabil este:

a) de a supradimensiona provizioanele, în speranța deductibilităților fiscale și a reduce astfel rezultatul impozabil;
b) de a contabiliza numai provizioanele deductibile din punct de vedere fiscal în scopul eliminării neconcordanței între rezultatul contabil și cel fiscal;
c) de a contabiliza numai deprecierile certe de valoare;
d) de a contabiliza toate provizioanele care exprimă un risc sau o depreciere, inclusiv cele nedeductibile fiscal, chiar în absența profitului, pentru furnizarea unei imagini fidele prin conturile anuale;
e) de a contabiliza toate provizioanele care exprimă un risc sau o depreciere, inclusiv cele nedeductibile din punct de vedere fiscal, cu condiția ca acestea să nu ducă la apariția sau majorarea de pierderi, deoarece numai această situație asigură prezentarea unei imagini fidele a patrimoniului, a situațiilor financiare și a rezultatului întreprinderii.

6. Schimbarea metodei de evaluare a stocului de marfă se supune următorului raționament:

a) orice schimbare de metodă contravine legislației în vigoare;
b) schimbarea metodei de evaluare a mărfurilor se decide la ultima inventariere a lor;
c) se poate schimba metoda de evaluare în orice condiții;
d) nu se poate schimba metoda de evaluare în orice condiții;
e) se poate schimba metoda de evaluare a stocurilor de marfă atunci când schimbarea este justificată argumentat în anexa la bilanț, arătându-se consecințele schimbării asupra patrimoniului și rezultatului.

7. În costul istoric al mărfurilor se include:

a) prețul de cumpărare și cheltuielile de stocare a mărfurilor;

b) prețul de cumpărare și TVA aferentă cumpărării, dacă societatea este plătitoare de taxă;
c) prețul de cumpărare și toate cheltuielile din procesul desfacerii mărfurilor;
d) prețul de cumpărare și toate cheltuielile din procesul aprovizionării;
e) prețul de cumpărare și accizele.

8. La ieșirea din patrimoniu, mărfurile se stochează la:
a) prețul de vânzare;
b) prețul de cumpărare:
c) valoarea de intrare;
d) costul de producție, dacă au fost cumpărate cu titlu oneros;
e) valoarea actuală.

9. Marja brută aferentă mărfurilor vândute are ca scop:
a) asigurarea profitului din vânzare;
b) acoperirea cheltuielilor de circulație și asigurarea profitului;
c) acoperirea cheltuielilor de achiziție și asigurarea profitului;
d) acoperirea cheltuielilor de desfacere;
e) acoperirea cheltuielilor de desfacere și asigurarea profitului.

10. Marja brută aferentă mărfurilor vândute se determină:
a) prin diferența dintre valoarea mărfii vândute la preț de vânzare și costul de achiziție al mărfurilor vândute;
b) aplicând procentul de marjă la prețul de vânzare al mărfii intrate;
c) aplicând procentul de adaos comercial la prețul de vânzare al mărfii aflate în stoc;
d) aplicând procentul de marjă la prețul de vânzare al mărfii vândute;
e) aplicând coeficientul mediu al diferențelor de preț la costul standard al mărfii vândute.

11. Prețul de vânzare al mărfurilor la un angrosist este influențat de:
a) TVA aferentă vânzărilor;
b) reducerile cu caracter comercial acordate ulterior facturării mărfurilor;
c) reducerile cu caracter financiar;
d) prețul ambalajelor de transport facturate distinct;
e) reducerile cu caracter comercial acordate la facturarea mărfurilor.

12. Scontul acordat de furnizor se aplică la:
a) creanța încasată la termen;
b) creanța încasată înainte de scadență;
c) prețul de vânzare al mărfii;
d) prețul de vânzare al mărfii şi cheltuielile de transport;
e) prețul de vânzare al mărfii şi cheltuielile de transport efectuate în constul clientului.

13. Cheltuielile accesorii efectuate în procesul de aprovizionare al mărfurilor se înregistrează direct în:
a) costul de achiziție al mărfurilor;
b) cheltuieli de exploatare;
c) cheltuieli financiare;
d) cheltuieli privind mărfurile ieşite;
e) cheltuieli privind stocul de marfă.

14. Procedeul FIFO folosit în situație de inflație la evaluarea mărfurilor la ieşirea din patrimoniu prezintă avantaje pentru că:
a) este uşor de aplicat;
b) respectă principiul prudenței;
c) este recomandat de legea contabilității;
d) diminuează cheltuielile cu marfa şi majorează marja aferentă vânzării;
e) nu contravine reglementărilor fiscale.

15. Furnizorul "F" adresează clientului "C" o factură reprezentând livrări de mărfuri în valoare de 100 lei, TVA = 19%, cu decontare după 3 luni. Ulterior, clientul "C" îl înştiințează pe vânzător că doreşte să-şi deconteze datoriile cu două luni mai devreme, cu condiția să beneficieze de un scont. În consecință, furnizorul întocmeşte o factură de reducere care menționează un scont de 3% acordat asupra vânzării inițiale. În contabilitatea vânzătorului scontul acordat ulterior facturării se înregistrează prin formula:

a)

3	667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"	=	411 „Clienți"	3,57
0,57	4423 „TVA de plată"			

b)

3	667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”	=	411 „Clienți”	3,57
0,57	4427 „TVA colectată”			

c)

3,57	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	411 „Clienți”	3,57

d)

3	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	411 „Clienți”	3,57
0,57	4423 „TVA colectată”			

e)

3	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	411 „Clienți”	3,57
0,57	4423 „TVA de plată”			

16. O societate comercială are în stoc la începutul lunii noiembrie 100 Kg mărfuri înregistrate la o valoare de 1 lei/Kg. Pe data de 2 noiembrie, cumpără încă 100 Kg la un preț de 1,10 lei/Kg. Pe 10 noiembrie, decide să vândă 120 Kg din mărfurile existente. Pe 17 noiembrie mai cumpără încă 500 Kg la un preț de 1,20 lei/Kg, iar pe 23 noiembrie decide să vândă 70 Kg din mărfurile existente. Să se determine valoarea de ieșire a stocurilor din luna noiembrie, precum și valoarea stocului final, utilizând metoda FIFO de evaluare a stocurilor la ieșire.

a) 203,54 lei și 66,46 lei;
b) 210 lei și 60 lei;
c) 199 lei și 60 lei;
d) 210 lei și 66,46 lei;
e) 190 lei și 71 lei.

17. La o factură de vânzare-cumpărare de mărfuri în sumă de 500 lei, TVA = 19%, furnizorul acordă ulterior o factură pentru reduceri comerciale de 4% pentru vânzarea efectuată. Cum se înregistrează această factură la furnizor și la client?

18. Se dau elementele unei facturi:

- mărfuri – preț brut: 2.000 lei;
- scont de decontare: 1%;
- rabat: 5%;
- TVA: 19%.

Care este înregistrarea contabilă în contabilitatea clientului?

19. Care din metodele de evaluare a stocurilor la ieșirea din patrimoniu avantajează întreprinderea din punct de vedere fiscal în condițiile inflației?

a) Metoda CMP;
b) Metoda costurilor standard;
c) Metoda FIFO;
d) Metoda LIFO.

20. Practicarea metodei „ultimului intrat – primul ieşit" (LIFO) pentru evaluarea stocurilor este recomandată, din punct de vedere gestionar:

a) în orice condiții economice;
b) într-o economie inflaționistă, caracterizată prin creşterea continuă a prețurilor;
c) într-o economie inflaționistă, caracterizată prin scăderea continuă a prețurilor;
d) într-o economie cu prețuri relativ stabile;
e) într-o economie cu o mare stabilitate a prețurilor.

20. Dispuneți de următoarele informații privind TVA:

- TVA de recuperat din luna precedentă = 300 lei;
- TVA colectată în luna curentă = 200 lei;
- TVA deductibilă aferentă lunii curente = 80 lei.

Precizați înregistrările contabile care se efectuează la sfârşitul lunii curente privind TVA (prorata TVA = 100%).

21. Dispuneți de următoarele informații privind stocul de mărfuri:

Stoc inițial: 40 Kg x 0,50 lei/Kg

Intrări pe:

10.02 ex(N): 100 Kg x 5,70 lei/Kg
06.06 ex(N): 30 Kg x 6,90 lei/Kg
04.10 ex(N): 5 0 Kg x 6,32 lei/Kg

Ieşiri pe:

03.04: 30 Kg x ?
20.08: 60 Kg x ?

Să se calculeze care este valoarea stocului final de mărfuri la sfârşitul perioadei, potrivit metodei CMP calculat după fiecare intrare.

22. Dispuneți de următoarele informații din conturile unei SC:

- TVA de plată aferentă lunii aprilie = 1.500 lei;
- TVA deductibilă aferentă lunii aprilie = 6.000 lei;
- TVA colectată aferentă lunii aprilie = 3.800 lei.

Care sunt înregistrările contabile privind TVA aferente lunii aprilie, dacă:

a) prorata TVA = 100%;
b) prorata TVA = 80%.

23. O societate de comerț efectuează următoarele operațiuni economico-financiare:

- Aprovizionare cu marfă, factura cuprinzând marfă: 1.000 buc. la preț de cumpărare de 12 lei/buc;
- Cheltuieli de transport: 400 lei;
- TVA = 19%.

Să se înregistreze în contabilitate achiziția de mărfuri în condițiile în care furnizorul a acordat o bonificație de 100 lei.

24. Dispuneți de următoarele date privind stocurile de mărfuri:

- Stoc inițial: 2.000 buc. x 5 lei/buc.;
- Intrare: 1.000 buc. x 8 lei/buc.;
- Ieşire: 1.800 buc.

Care este valoarea ieşirilor şi a stocului final, determinate după metodele:

a) CMP (cost mediu ponderat);
b) LIFO (ultimul intrat – primul ieşit).

25. Ce semnifică înregistrarea contabilă :

2.400	371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	2.500
100	378 „Diferențe de preț la mărfuri”			

a) aprovizionare cu mărfuri;
b) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la cost standard;
c) aprovizionare cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare;

d) aprovizionarea cu mărfuri în metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA;
e) aprovizionarea cu mărfuri în metoda inventarului intermitent.

26. Dispuneți de următoarele informații privind cumpărarea de mărfuri:

		TVA
Marfa "X": 5.000 buc. x 0,06	= 300	54
Marfa "Y": 3.000 buc. x 0,045	= 135	24,30
Total marfă	= 435	78,30
Cheltuieli transport	= 17,40	3,13
Cheltuieli asigurare	= 10,87	1,95
Total factură	= 463,27	83,39
Total de plată	= 546,66	

Precizați care este costul de achiziție al mărfii "X":
a) 0,0639 lei;
b) 0,09 lei;
c) 0,08 lei;
d) 0,0683 lei;
e) 0,06 lei.

27. Indicați formula contabilă corectă privind plusul de marfă la recepție, admis în gestiune:

a)

100	371 „Mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	100

b)

100	371 „Mărfuri"	=	401 „Furnizori"	100

c)

100	371 „Mărfuri"	=	408 „Furnizori – facturi nesosite"	100

d)

100	371 „Mărfuri"	=	5311 „Casa în lei"	100

e)

100	371 „Mărfuri"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	100

28. Care dintre formulele contabile următoare enumerate nu este în concordanță cu explicația dată:

a) aducerea de mărfuri ca aport la capital;

400	371 „Mărfuri”	=	456 „Decontări cu asociații privind capitalul”	100

b) înregistrarea minusului la recepția mărfurilor;

200	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	200

c) cumpărare de mărfuri în metoda inventarului intermitent;

150	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	401 „Furnizori”	150

d) preluarea stocului inițial de marfă.

25	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	25

29. Contabilizarea stocului conform metodei inventarului permanent permite:

a) contabilizarea intrărilor și ieșirilor din stoc la inventar;
b) contabilizarea cumpărărilor de stocuri ca niște cheltuieli cu stocuri;
c) necontabilizarea ieșirilor din stoc;
d) contabilizarea variației stocului la finele perioadei de gestiune;
e) determinarea stocului, contitativ și valoric, în orice moment.

30. În luna septembrie a exercițiului “N”, o societate comercială vinde mărfuri unui client fără factură: preț vânzare = 50 lei; TVA = 19%. În luna octombrie a aceluiași exercițiu întocmește factură: preț de vânzare = 60 lei; TVA = 19%.

Se cere să se înregistreze în contabilitate operațiunea.

31. În luna mai a exercițiului “N” o societate comercială recepționează mărfuri în lipsa facturii: cost de achiziție = 2.000 lei, TVA = 19%. În luna iunie primește factura care are o valoare de 2.200 lei, TVA = 19%. Se cere să se înregistreze în contabilitate aprovizionarea cu mărfuri fără factură.

32. O societate de comerț achiziționează un lot de marfă, factura cuprinzând marfă “X”: 5.000 bucăți, preț de cumpărare: 0,40 lei/bucată, cheltuieli de transport facturate de furnizori:1.500.000 lei, TVA = 19%.

La recepție se constată o lipsă de marfă "X" 800 bucăți, având drept cauze: 0,5 perisabilități și restul din vina delegatului propriu, marja brută = 25%, TVA = 19%. Se cere înregistrarea contabilă privitoare la achiziționarea mărfii cu lipsă la recepție.

33. Dispuneți de următoarele informații privind TVA: 100 lei TVA de recuperat din luna precedentă; 500 lei TVA colectată în luna curentă; 320 lei TVA deductibilă aferentă lunii curente. Se cere să se înregistreze în contabilitate operațiunile privind TVA aferentă lunii curente.

34. O societate are în stoc marfă "X" 5.000 bucăți la un const standard de 5,60 lei/buc., diferențe favorabile aferente stocului 560 lei. În cursul exercițiului au intrat 3.000 bucăți marfă, cost standard: 5,60 lei/bucată, diferențele nefavorabile 300 lei și s-au vândut 6.000 bucăți, la un preț de vânzare de 7 lei/bucată. Să se înregistreze în contabilitate diferențele aferente mărfurilor vândute.

35. O societate comercială se aprovizionează cu mărfuri, cunoscând că factura furnizorului cuprinde: 6.000 bucăți, preț de cumpărare: 1 lei/bucată, cheltuieli de transport 200 lei, TVA = 19%, iar societatea practică o marjă brută de 30%. În condițiile în care se utilizează metoda inventarului permanent la preț de vânzare cu TVA, se cere să se înregistreze aprovizionarea cu mărfuri.

36. Ce semnifică înregistrarea contabilă:

59	5121 „Conturi la bănci în lei"	=	419 „Clienți creditori"	50
			4427 „TVA colectată"	9

a) încasarea unui avans în vederea vânzării de mărfuri;
b) încasarea unui avans în vederea prestării unor servicii;
c) încasarea unui avans pentru executarea unei lucrări;
d) încasarea în avans a sumei de 50 lei, din care TVA 9 lei, pentru efectuarea unei vânzări;
e) încasarea unui avans în sumă de 50 lei.

37. La închiderea exercițiului "N", o întreprindere deține o creanță față de un client în sumă de 2.380 lei, preț incluzând TVA.

Să se contabilizeze această creanță în două situații:

a) creanța este recuperată în procent de 100%;

b) creanța este recuperată în procent de 80%.

38. La inventarul de la închiderea exercițiului "N" s-a constatat o creanță incertă a unui Client "X" în valoare de 595 lei, inclusiv TVA, grad de recuperare 50%. În cursul și la închiderea exercițiului "N + 1" s-a constatat că Clientul "X" a făcut o plată în constul datoriilor sale pentru întreaga sumă. Care sunt înregistrările contabile aferente exercițiului "N + 1"?

39. Dispuneți de următoarele informații privind mărfurile: stocul scriptic de marfă = 115 lei; stocul faptic de marfă = 120 lei. Precizați înregistrarea contabilă care reflectă rezultatul inventarului fizic:

a)

5	371 „Mărfuri"	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	5	

b)

5	371 „Mărfuri"	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	5	

c)

5	371 „Mărfuri"	=	771 „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare"	5	

d)

5	371 „Mărfuri"	=	711 „Variația stocurilor"	5	

e)

5	371 „Mărfuri"	=	121 „Profit și pierdere"	5	

40. Precizați scopul inventarierii efectuate la închiderea exercițiului financiar:

a) pentru controlul gestiunilor;
b) în vederea structurării fondului de marfă;
c) pentru cunoașterea vechimii stocurilor;
d) în vederea determinării vitezei de rotație a stocurilor;
e) pentru stabilirea situației patrimoniale în vederea evaluării de bilanț.

b)					
50	371 „Mărfuri”	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	50	

c)					
50	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	121 „Profit şi pierdere”	50	

d)					
50	371 „Mărfuri”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	50	

e)					
50	371 „Mărfuri”	=	117 „Rezultatul Reportat”	50	

51. Nu fac parte din categoria mărfurilor aflate la terți:
a) mărfurile date spre prelucrare sau recondiționare;
b) mărfurile date spre vânzare în consignație;
c) mărfurile refuzate de clienți şi returnate de ei;
d) mărfurile date spre vânzare în comision;
e) mărfurile cumpărate şi lăsate în custodia furnizorului.

52. Într-o unitate de consignație, cifra de afaceri este reprezentată de:
a) prețul de vânzare al mărfurilor trimise de consignatori;
b) comisionul din vânzarea mărfurilor;
c) prețul de vânzare al mărfurilor vândute;
d) prețul de vânzare al mărfii vândute şi comisionul din operațiile de consignație;
e) prețul de vânzare al mărfurilor stabilit de consigantor.

53. Marfa recepționată dar neacceptată în gestiune se înregistrează cu ajutorul contului:
a) 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”;
b) 371 „Mărfuri”;
c) 357 „Mărfuri aflate la terți”;
d) 607 „Cheltuieli privind mărfurile”;
e) 462 „Creditori diverşi”.

54. Valoarea unei mărfi aduse de la prelucrare este egală cu:
a) valoarea mărfii trimise la prelucrare;
b) valoarea mărfii trimise şi manopera de prelucrare;

c) valoarea mărfii trimise la prelucrare, manopera de prelucrare, cheltuieli de transport dus-întors şi alte cheltuieli accesorii;
d) manopera de prelucrare;
e) valoarea mărfii trimise la prelucrare şi comisionul furnizorului.

55. Se primesc obiecte în consiganţie spre a fi vândute la un preţ de evaluare în valoarea de 1.500 lei, comision 15%, TVA = 19%. Care este înregistrarea contabilă de primire a obiectelor în consignaţie?

56. Societatea comercială "X" vinde mărfuri recepționate în regim de consignație conform Jurnalului vânzării de mărfuri în consignație, în valaorea de 1.200 lei, TVA = 19%. Să se înregistreze în contabilitate vânzarea mărfurilor recepționate în regim de consignație.

57. În urma vânzării mărfurilor în regim de consignație, se stinge datoria față de deponent, în valoare de 1.250 lei, conform registrului de casă. Se cere formula contabilă aferentă operațiunii.

58. Se scot din evidență obiectele primite în consignație şi vândute, prețul de evaluare fiind de 1.000 lei, comisionul = 20%, TVA = 19%. Se cere să se înregistreze în contabilitate scoaterea din evidență a obiectelor primite în consignație.

59. Se trimit la prelucrare mărfuri în valoare de 2.000 lei; cheltuielile cu transportul sunt în valoare de 45 lei; cheltuielile cu manopera (cheltuielile de prelucrare) sunt în valoare de 250 lei. Se cere să se înregistreze operațiunile legate de trimiterea la prelucrare, precum şi revenirea în gestiune a mărfurilor prelucrate.

60. Dispuneți de următoarele informații: o societate lasă în custodia furnizorului marfă "X" – 580 bucăți, preț de cumpărare: 5 lei/buc, cheltuieli de depozitare: 100 lei, TVA = 19%. La aducerea mărfurilor, se recepționează 590 bucăți, cheltuielile de transport fiind de 50 lei, TVA = 19%, achitate în numerar. Se cere înregistrarea contabilă la recepția mărfurilor aduse din custodie.

61. O societate de comerț recepționează în depozitul furnizorului:

- Marfă "X": 2.500 m, preț de cumpărare = 6 lei/m;
- Marfă "Y": 8.000 bucăți, preț de cumpărare = 4,50 lei/bucată, TVA = 19%.

Marfa recepționată se lasă în custodia furnizorului datorită lipsei spațiilor comerciale proprii, cheltuielile de depozitare facute fiind în valoare de 120 lei, TVA = 19%. La o dată ulterioară, se aduce marfa din custodie. Se cere să se înregistreze în contabilitate operațiile economico-financiare.

62. În exercițiul "N", o societate de comerț a vândut cu plata în rate mărfuri în valoare de 20.000 lei, costul acestora fiind de 15.000 lei. Ratele sunt eşalonate pe 10 luni, dobânda totală fixă este de 10%, încasată în rate egale. Se cere să se înregistreze operațiile economico-financiare în prima lună din exercițiul "N".

63. Ambalajele de transport sau circulație sunt cuprinse în:
a) activele imobilizate;
b) capitalurile proprii;
c) activele circulante;
d) activele de regularizare.

64. Ambalajele achiziționate se evaluează la:
a) preț de cumpărare;
b) cost de achiziție;
c) preț de vânzare;
d) cost de producție.

65. Ambalajele consemnate la client:
a) ies din patrimoniu;
b) rămân în patrimoniu;
c) se consideră vândute;
d) se consideră pierdute.

66. În bilanț, ambalajele se regăsesc la:
a) preț de cumpărare;
b) preț de vânzare;
c) valoarea netă contabilă;
d) valoarea brută contabilă.

67. Contul 409 „Furnizori - debitori" funcționează:
a) la client;
b) la furnizor;
c) la client și furnizor;
d) nu se utilizează.

BIBLIOGRAFIE

1. Angela Răduți — *Bazele contabilității*, Editura Silvy, București 2005
2. Angela Răduți, Octavian Bojian — *Contabilitatea agenților economici*, Editura Silvy, București 2004
3. Angela Răduți, Luminița Jalbă — *Contabilitatea în comerț - caiet de aplicații*, Editura Silvy, București, 2006
4. Francis Rousse — *Normalisation comptable – Principes et pratiques*, Collection Methodologie, 1989
5. Mihai Ristea, Corina – Graziella Dumitru — *Bazele Contabilității - noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă și monografie*, Editura Universitară, București 2006
6. Mihai Ristea (coordonator) — *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București 2004
7. Oprea Călin, Mihai Ristea — *Bazele Contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București 2000
8. Oprea Călin, Mihai Ristea — *Contabilitate Generală*, Editura Independentă Economică, Brăila 1999
9. Nicolae Feleagă, Ion Ionașcu — *Tratat de contablitate*, vol. I, Editura Economică, București 1998
10. Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu — *Curs de contabilitate comercială generală*, ediția a II-a, Biblioteca Contabilă, București 1928
11. Mihaela Dumitrana, Luminița Jalbă, Oana Mitroescu — *Contabilitatea în comerț*, Editura Univers, București, 2005
12. Mihaela Dumitrana, Chirața Caraiani (coordinatori) — *Bazele contabilității*, Editura Infomega, București, 2005
13. Ministerul Finanțelor — *Ordinul 1752/2005 al Ministrului Finanțelor pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*